Streitkräfte ein Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre

Eine Analyse unter besonderer Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Rahmen des Mitteleinsatzes

Dissertation
zur Erlangung des
wirtschaftswissenschaftlichen Doktorgrades
der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Rüdiger Ziegler
aus Koblenz

1974

Göttingen 1975

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41534919_0012

Streitkräfte ein Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre

Eine Analyse unter besonderer Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Rahmen des Mitteleinsatzes

Dissertation
zur Erlangung des
wirtschaftswissenschaftlichen Doktorgrades
der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Rüdiger Ziegler

aus Koblenz

Göttingen 1975

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Berichterstatter: Professor Dr. Wolfgang Lücke
Mitberichterstatter: Professor Dr. Jürgen Bloech

Tag der mündlichen Prüfung: 16. Dezember 1974

Streitkräfte ein Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre?

Eine Analyse unter besonderer Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Rahmen des Mitteleinsatzes

Inhalt

		Seite
1	Einführung	1
2	Können Streitkräfte als Wirtschaftseinheit unter den Begriff "Betrieb" subsumiert und damit als ein weiteres Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre angesehen werden?	6
21	Differenzierende Auffassungen über den Untersuchungsbereich der Betriebswirtschaftslehre	6
22	Die Analyse der Streitkräfte mit Hilfe der von Gutenberg definierten "systemindifferenten Determinanten" eines Betriebes	9
221	Die Kombination der Produktionsfaktoren	9
222	Das Prinzip der Wirtschaftlichkeit	11
223	Das finanzielle Gleichgewicht	13
23	Der Betrieb Streitkräfte und seine Leistung	14
3	Der Dienstleistungsbetrieb Bundeswehr und einige seiner spezifischen Besonderheiten	18

		Seite
31	Leistungserstellung, Leistungsverwertung und finanzielle Sphäre	18
32	Die Aufgabe der Bundeswehrverwaltung bei der Beschaffung von Personal und Sachgütern	21
33	Grundsätzliches zur "Materialwirtschaft" der Bundeswehr	23
331	Begriff, Materialordnungsgrundsätze und Materialnachweispflichtige Stellen	23
332	Die materielle Versorgung	30
3321	Der Materialbedarf	30
3322	Die Materialerhaltung	33
3323	Die Vorratshaltung	34
3324	Sofortbedarf	35
333	Der Materialnachweis	36
334	Prüfungen und Inspizierungen	38
34	Die Charakteristik eines für die Bundeswehr relevanten Wirtschaftlichkeitsbegriffes	39
4	Die Kostenrechnung als Instrument zur Durchsetzung des Wirtschaftlichkeitsprinzips in den deutschen Streitkräften	49
41	Grundsätzliches	49
42	Die "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr"	58
43	Überlegungen im Bereich der Teilstreitkräfte zur Konkretisierung des Wirtschaftlichkeitsprinzips	76
44	Grundlegende Gedanken beim Aufbau einer Bundeswehr-Kostenrechnung	82

		Seite
441	Das Problem	82
442	Von den "Istkosten" zu den "Plankosten"	84
443	Die Grenzplankostenrechnung als Verfahren der Plankostenrechnung	91
45	Die Grenzplankostenrechnung - Basis einer Bundeswehr-Kostenrechnung	95
451	Die Kostenarten	95
4511	Begriff, Gliederung, sowie Aspekte der Kostenauflösung	95
4512	Zur Darstellung und Aussagefähigkeit von fixen Kostenarten	100
4513	Grundsätzliches zu den variablen Kostenarten und ihrer Planung	114
452	Die Kostenstellen als Verantwortungsbereiche in der Bundeswehr-Kostenrechnung	125
4521	Der theoretische Aufbau der Kostenstellen	125
4522	Stellung und Aufgaben des Kostenplaners im Rahmen der Bundeswehr-Kostenrechnung	131
453	Erfassung der Istkosten aus den Aufzeichnungen der "Materialwirtschaft"	140
454	Aufbau und Durchführung von Vergleichsrechnungen an den Verantwortungsstellen	142
4541	Allgemeines	142
4542	Die intermediären Vergleichsrechnungen	145
4543	Der Soll/Ist-Kostenvergleich	152
4544	Der Ausweis dispositionsbestimmter Abweichungen in der Abschlußrechnung	155
46	Die Bundeswehr-Kostenrechnung, eine Voraussetzung der Forderung nach Wirtschaftlichkeit	165

		Seite
5	Die Einflußnahme auf das wirtschaftliche Denken und Handeln der Soldaten durch Auswerten der mit Hilfe der Grenzplankostenrechnung festgestellten Daten und Verarbeiten der dabei gewonnenen Erkenntnisse	167
51	Grundlagen	167
52	Anforderungen bei der Auswertung und Berichterstattung	169
521	Aufgaben für den Kostenplaner	169
5211	Die Strukturanalyse	169
5212	Die Entwicklungsanalyse	175
522	Die Aufgaben für die Verantwortlichen der Planabweichungen	176
5221	Auswertung und Berichterstattung durch den Verantwortungsstellenleiter	176
5222	Die Auswertung der nicht vom Stellenleiter zu verantwortenden Planabweichungen	183
53	Überwachungsfunktionen der vorgesetzten Dienststelle zur Unterstützung der Forderung nach wirtschaftlicher Betriebsführung	185
531	Auf der Grundlage der Berichterstattung des Verantwortungsstellenleiters	185
532	Die Möglichkeit der Überwachung der Wirtschaftlichkeit mit Hilfe weiterer Vergleichsrechnungen	189
5321	Grundsätzliches zu den Methoden	189
5322	Der Zeitvergleich	192
5323	Der zwischenbetriebliche Vergleich	196
54	Ergänzende Maßnahmen zur Einflußnahme auf das wirtschaftliche Denken und Handeln der Soldaten	203

Seite

6 Genügt die dargestellte Form der Bundeswehr-Kostenrechnung der Forderung nach Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit? 210

Abkürzungsverzeichnis: 213

Literaturverzeichnis: 216

Anlagen: 254

Lebenslauf:

1. Einführung

Die mit Hilfe der folgenden Ausführungen angestrebte Analyse beinhaltet eine wirtschaftswissenschaftlich noch wenig behandelte Thematik. Streitkräfte, ausschließlich verstanden als das militärische Potential eines Staates, in der Bundesrepublik Deutschland also "das in der Bundeswehr organisierte militärische Instrument"[1], haben bislang kaum eine Untersuchung durch die betriebswirtschaftliche Forschung und Lehre in Deutschland erfahren.[2]

Andererseits hat aber die Betriebswirtschaftslehre selbst Anregungen und Erkenntnisse aus dem militärischen Bereich aufgegriffen, um auf dieser Grundlage aufbauend, zu weiterführenden wissenschaftlichen Einsichten über, und für

---

1 Der Begriff Streitkräfte umfaßt in der Bundesrepublik Deutschland daher nicht die Bundeswehrverwaltung, die Rechtspflege (Wehrdienstgerichtsbarkeit, Bundeswehrdisziplinaranwaltschaft...) sowie die Militärseelsorge. (Erläuterungen zu Art. 87a GG, Randnote 13, in: Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Bonner Kommentar, bearbeitet von H.J. Abraham u.a., Hamburg 1950ff; hier 22.Lfg. Januar 1969).

2 An bisher vorhandener deutscher betriebswirtschaftlicher Literatur vgl. beispielsweise:
Klee,M.: Streitkräfte als Betrieb, in: BFuP, 17.Jg. (1965), S. 419ff und S. 496ff; ferner: Gerber, J.: Betrieblehre für Streitkräfte, Köln 1967 und die dort angegebene Literatur; Chmielewicz, K.: Überlegungen zu einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, in: ZfB, 41.Jg. (1971), S. 583ff; Größl, L.,Hahn, O., Koerdt, H. (Hrsg.): Wirtschaftlichkeit in Streitkräften, in: Größl,L., Koerdt,H., Schulz,K.E., (Hrsg.): Beiträge zur Militärökonomie, Band 1, Wiesbaden 1973; insbesondere Hahn, O.: Betriebswirtschaftliche Probleme der Streitkräfte, in: Größl,L., Hahn,O., Koerdt,H. (Hrsg.): Wirtschaftlichkeit in Streitkräfte, a.a.O., S. 18ff.

den betrieblichen Wirkungskreis zu gelangen.[1] Dieses bisherige grundsätzliche "Desinteresse" der betriebswirtschaftlichen Forschung und Lehre ist aber für den Wirtschaftswissenschaftler nur dann beachtlich, wenn in den weiteren Darlegungen der Nachweis gelingt, daß auch Streitkräfte mit unter den Begriff Betrieb subsumiert werden können. Erst mit einer solchen Feststellung ist eine betriebswirtschaftliche Untersuchung von militärischen Einheiten anzustreben; die Betriebswirtschaftslehre selbst wäre dann um ein weiteres Untersuchungsobjekt bereichert, dessen wirtschaftliches Handeln es zu beschreiben und erklären, und wofür es wirtschaftliche Verfahren praxisbezogen zu entwickeln gilt.

Gerechtfertigt erscheint eine solche Untersuchung unter anderem mit dem Hinweis auf die große wirtschaftliche Bedeutung von Streitkräften innerhalb einer Volkswirtschaft. Hierbei mögen zum Beweis dieser Behauptung einige Veröffentlichungen über die Bundeswehr

---

1 Es sei unter anderem hierzu die Methode des "Operations Research" angesprochen, die im wesentlichen während des zweiten Weltkrieges entwickelt wurde, um militärischen Dienststellen Hilfen für ihre Entscheidungsfindung zur Verfügung zu stellen. (Vgl. Morse, Ph.M., and Kimball, G.E.: Methods of operations research, first edition revised, Cambridge, Massachusetts, 1962, S.1; ferner: Paulsson Frenckner, T.: Betriebswirtschaftslehre und Verfahrensforschung, Operations Research, in: ZfhF (NF),9.Jg. (1957),S.65). Ein weiteres Beispiel ist die Bildung von Stabsstellen in der Organisationsstruktur von Betrieben. Auch hierbei ist eine Anlehnung an eine alte militärische Tradition feststellbar. (Vgl. Staerkle,R.: Stabsstellen in der industriellen Unternehmung, in: Institut für Betriebswirtschaft an der Handels-Hochschule St.Gallen (Hrsg.): Schriftenreihe "Führung und Organisation der Unternehmung",3, Bern 1961,S.12; ferner: Höhn,R., unter Mitarbeit von Böhme,G.: Führungsbrevier der Wirtschaft,7., verbesserte Auflage, in: Buchreihe Menschenführung und Betriebsorganisation, Band 6, Bad Harzburg 1970, S.196f; Schall,W.: Führungstechnik und Führungskunst in Armee und Wirtschaft, in: Buchreihe, Menschenführung und Betriebsorganisation, Band 5, Bad Harzburg 1965, S.27.)

der Bundesrepublik Deutschland dienen, wobei eine Konklusion auf die ökonomische Wichtigkeit von Truppen bei anderen Nationen mit der Feststellung der vom jeweiligen Regierungssystem unabhängigen Belastung aller Volkswirtschaften, durch den Aufbau und das Halten von Streitkräften, auch ohne konkreten Einzelnachweis, erlaubt sei.

Ende 1971 betrug beispielsweise der Personalbestand an Soldaten bei der Bundeswehr 470.455 Mann, ohne Berücksichtigung der bei der Bundeswehr tätigen Zivilpersonen (175.972 Personen).[1]
Zum Vergleich seien die Personalangaben der beiden umsatzstärksten deutschen Industrieunternehmen (Konzernwerte) herangezogen. Auf der Grundlage des Geschäftsjahres 1971 ergaben sich für das Volkswagenwerk, als umsatzstärkster Gesellschaft, ein Personalbestand von 160.090 Beschäftigten; für Siemens, als nächstfolgendem Unternehmen in der Rangfolge, eine Beschäftigungszahl von 234.000 Personen.[2]

Neben dieser Gegenüberstellung, die schon die grundsätzliche Bedeutung der Bundeswehr bei der Beschaffung von Arbeitsplätzen aufzeigt, sei des weiteren auf den Bundeshaushaltsplan verwiesen. Er zeigt auch für 1973, daß auf der Ausgabenseite der Verteidigungshaushalt (Einzel-

---

1 Beim Personalstand an Soldaten (Stand 7.Dezember 1971) sind die Soldaten im Berufsförderungsdienst mit eingeschlossen. Der Bestand an Zivilpersonal zum gleichen Stichtag umfaßt sowohl die in der Truppe tätigen, als auch die im zivilbesetzten Bereich arbeitenden Personen. (Wehrstruktur - Kommission der Bundesregierung (Hrsg.): Die Wehrstruktur in der Bundesrepublik Deutschland, Analyse und Optionen, [Bonn] 1972/73, S. 205.

2 Die Angaben, sowohl zum Umsatz als auch zur Beschäftigung, sind bei Hofmann entnommen. (Hofmann, R.: Bilanzkennzahlen, industrielle Bilanzanalyse und Bilanzkritik, 3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Opladen 1973, S.42.)

plan 14 des Bundeshaushaltsplans) mit über 26 Milliarden Mark weiterhin den größten Einzelposten des Gesamtplanes darstellt, gefolgt von Einzelplan 11 (Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung) mit rund 22,6 Milliarden und Einzelplan 12 (Bundesminister für Verkehr) mit ca. 16,5 Milliarden; bei einem Gesamtausgabenvolumen von über 120 Milliarden Mark.[1] Auf der Grundlage dieser Angaben, unter Bezug auf die Bevölkerungsstatistik für das Jahr 1972, ergibt sich somit allein für die Ausgaben des Verteidigungsministeriums ein pro Kopf Anteil der Bevölkerung an den reinen Verteidigungslasten von rund 428,50 DM.[2] Dieser finanziellen Belastung, die enorm hoch erscheint, stehen aber nach Aussage der Wehrstruktur-Kommission auch hohe "Betriebskosten"[3] gegenüber, wie für 1972 zum Beispiel bei der"Panzerbrigade 7", von 82,9 Millionen DM, beim "Jagdbombergeschwader 31" von 97,1 Millionen DM und beim "1.Zerstörergeschwader" von 52,9 Millionen DM.[4]

---

1 Gesetz über die Feststellung des Bundeshaushaltsplans für das Haushaltsjahr 1973 (Haushaltsgesetz 1973), in: BGBl I 1973, S. 742 f.

2 Bevölkerungsentwicklung-Jahresdurchschnitt 1972 = 61.669.000. (Statistisches Bundesamt/Wiesbaden [Hrsg.]: Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1973, Stuttgart und Mainz [1973], S.34). Rechenvorgang:

$$\frac{26\ 423\ 300\ 900\ \text{(DM)}}{61\ 669\ 000\ \text{(Pers)}} = 428{,}46\ \text{DM/Pers.} \sim 428{,}5\ \text{DM/Pers.}$$

3 Der Ausdruck "Betriebskosten" ist deshalb hervorgehoben, da sich dieser von der Bundeswehr verwandte Begriff, wie im folgenden noch erläutert wird, grundsätzlich nicht mit dem betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff decken muß.

4 Bei den angegebenen Werten handelt es sich nicht um "Durchschnittswerte", sondern um "ausgewählte Beispiele" (Wehrstruktur-Kommission der Bundesregierung [Hrsg.]: Die Wehrstruktur in der Bundesrepublik Deutschland, a.a.O.,S.175ff). Hierbei hat der Verfasser aus der Vielzahl der angeführten Verbände, bei denen auch die Entwicklung der "Betriebskosten" im Zeitablauf aufgezeigt ist, willkürlich ein Beispiel aus jeder Teilstreitkraft herausgegriffen.

Allein schon diese wenigen Zahlenangaben zeigen, unabhängig von der jeweiligen politischen Entscheidung bei der Einnahmen- und Ausgabenpolitik eines Staates die grundsätzlich erkennbare wirtschaftliche Bedeutung von Streitkräften für eine Volkswirtschaft. Damit ist auch die Frage nach einer betriebswirtschaftlichen Durchleuchtung von Streitkräften berechtigt, die sogar zur Forderung erhoben werden muß, wenn in der nachfolgenden Betrachtung der Beweis gelingt, daß Streitkräfte als Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre anzusehen sind. Bestätigt sich die oben angestellte Vermutung, so erscheint es im Anschluß an die Beweisführung richtig, vor Erörterung weiterführender Fragestellungen - z.B. die Entwicklung einer "Betriebswirtschaftslehre der Streitkräfte" - aufgrund der starken finanziellen Belastung der Bevölkerung und damit des Staatshaushalts, die Aufmerksamkeit zuerst auf den ökonomischen Einsatz und Verbrauch der eingesetzten Mittel zu richten. Hierbei wird der Bereich der Untersuchung von Streitkräften allgemein, zugunsten einer bundeswehrspezifischen Betrachtung verlassen, wobei alle Fragestellungen, die nicht ausdrücklich zum Thema gehören und eventuell sogar politischen Hintergrund haben, aus der Analyse ausgeschlossen werden.

2. Können Streitkräfte als Wirtschaftseinheiten unter dem Begriff "Betrieb" subsumiert und damit als ein weiteres Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre angesehen werden?

2.1. Differenzierende Auffassungen über den Untersuchungsbereich der Betriebswirtschaftslehre

Vielfach bestehen in Forschung und Lehre unterschiedliche Auffassungen über den Untersuchungsbereich des Fachgebietes Betriebswirtschaftslehre, so daß eine Einordnung und Stellungnahme zu den gegensätzlichen Lehrmeinungen notwendig ist, um die mit der hier geforderten Zielsetzung einer Einordnung von Streitkräften verbundene, weiterführende Beweiskette überhaupt erstellen zu können.

Wird einerseits die Betriebswirtschaftslehre prinzipiell als eine Wirtschaftslehre für Betriebe verstanden, für die als höchste Verhaltensnorm letztlich die Gewinnmaximierung[1] gilt, so liegen alle nicht nach dieser globalen Vorstellung strebenden Wirtschaftseinheiten außerhalb der Betrachtung. Untersuchungsobjekt einer so abgegrenzt verstandenen Wissenschaft kann also nur die "rechtliche oder ökonomische, organisatorische, finanzielle oder erwerbswirtschaftliche Einheit"[2] im marktwirtschaftlichen

---

1 Hierbei braucht es sich grundsätzlich nicht nur um eine Maximierung des monetären Gewinns zu handeln, es können auch noch andere Ziele, wie beispielsweise Streben nach Macht oder gesellschaftlicher Anerkennung, unter die Vorstellung Gewinnmaximierung subsumiert werden. Vgl.: Heinen,E.: Die Zielfunktion der Unternehmung, in: Koch, H.(Hrsg.): Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift zum 65.Geburtstag von Erich Gutenberg, Wiesbaden 1962, S. 18ff; ferner: Kosiol,E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Wiesbaden 1968, S.265.

2 Gutenberg,E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I, Die Produktion, 18., neu überarbeitete Auflage, Berlin,Heidelberg,New York 1971 (im folgenden zitiert: Die Produktion), S. 510.

Sinne sein, auf der Grundlage der das gesamtbetriebliche Geschehen beherrschenden Zielfunktion Gewinnmaximierung.[1] Wird den Vertretern dieser Lehrmeinung in der Betriebswirtschaftslehre gefolgt, so müssen neben allen anderen Wirtschaftseinheiten,die nicht dieser Optimierung in ihrer umfassenden Auslegung folgen, auch die Streitkräfte als Untersuchungsobjekt unberücksichtigt bleiben, da auch ohne weitere Beweisführung ersichtlich ist, daß Gewinnmaximierung als oberste Zielfunktion für sie als irrelevant abgelehnt werden muß.

Wird andererseits aber das Forschungsgebiet der Betriebswirtschaftslehre umfassender aufgefaßt und die der Untersuchung zugrundeliegende Wirtschaftseinheit, unabhängig vom Wirtschaftssystem als ein Zweckgebilde definiert, mit der Aufgabe, entweder "Güter materieller Art zu produzieren oder Güter immaterieller Art bereitzustellen"[2], so wird aus einer so abgegrenzten Wirtschaftseinheit zuerste eine "Stätte wirtschaftlicher Überlegungen und Entscheidungen, sowie technischen Vollzuges".[3] Ihre oberste Zielsetzung braucht sich nicht nur auf die Gewinnmaximierung zu richten, sondern kann auch andere Normen, wie beispielsweise "Kostendeckung", beinhalten.[4]

---

1 Vgl.: Rieger,W.: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 3.,unveränderte Auflage, Erlangen 1964, S. 40f; ferner: Linhardt,H.: Grundlagen der Betriebsorganisation in: Hasenack,W. (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe A/VI, Essen 1954, S.28; Schäfer,E.: Die Unternehmung, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 7.Auflage, Köln und Opladen 1970, S. 102ff.

2 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 1.

3 Grochla,E.: Unternehmung und Betrieb, in: v.Beckerath,E., u.a.,(Hrsg.): Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Staatswissenschaften, Zehnter Band, Städtebau-Verbrauchersteuern, Stuttgart,Tübingen,Göttingen 1959, S. 584.

4 Vgl.: Schmalenbach,E.: Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, in: ZfhF, 13.Jg.(1919),S.3; ferner: Nicklisch,H.: Die Betriebswirtschaft, 7.Auflage der wirtschaftlichen Betriebslehre, Stuttgart 1932, S.6; Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S.511f; Kosiol,E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.13.

Begriffsbildend für eine solche "umfassende Betriebswirtschaftslehre"[1], die zum Unterschied zur vorhergenannten, nicht nur den erwerbsorientierten Betrieb in der marktwirtschaftlichen Wirtschaftsordnung betrachtet, sind nach Gutenberg[2] die vom jeweiligen Wirtschaftssystem unabhängigen, als "systemindifferent" bezeichneten nachfolgenden Tatbestände: die Kombination der Produktionsfaktoren, das Wirtschaftlichkeitsprinzip und das Prinzip des finanziellen Gleichgewichts.

Gelingt es, eine zur Analyse heranstehende Wirtschaftseinheit, wie hier die Streitkräfte, unter Zugrundelegung der zuletzt dargestellten umfassenden Abgrenzung des betriebswirtschaftlichen Forschungsgebietes, mit Hilfe der systemindifferenten Tatbestände als Betrieb und damit als Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre zu bestimmen, so ist grundsätzlich mit dieser Feststellung, auch unabhängig von spezifischen Forschungen an dem neuen Objekt, mehr oder weniger eingeschränkt, die Gültigkeit bereits allgemein für die Betriebswirtschaftslehre festgestellter Erkenntnisse impliziert.[3]

---

1 Eichhorn, P.: Öffentliche Haushalte und Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB, 41.Jg. (1971), S. 616.

2 Gutenberg, E.: Die Produktion, a.a.O., S. 9f und S. 459 f.

3 Unerheblich für die Aussage, ob die betreffende Wirtschaftseinheit ein Untersuchungsobjekt für die Betriebswirtschaftslehre darstellt, ist das Bestimmen des jeweils gültigen Betriebstyps. (Zu den Determinanten des Betriebstyps vgl.: Gutenberg, E.: Die Produktion, a.a.O., S. 457 ff.).

2.2. Die Analyse der Streitkräfte mit Hilfe der von Gutenberg definierten "systemindifferenten Determinanten" eines Betriebes

2.2.1. Die Kombination der Produktionsfaktoren

Unter Zugrundelegung des Untersuchungszieles, Streitkräfte mit Hilfe der systemindifferenten Determinanten unter den so von Gutenberg fixierten Begriff Betrieb zu subsumieren, gilt es als erstes festzustellen, ob sich das System der produktiven Faktoren "menschliche Arbeitsleistung", "Betriebsmittel" und "Werkstoffe" auch bei Streitkräften nachweisen läßt.[1]

Hierbei ist der "Elementarfaktor" menschliche Arbeitsleistung in die "objektbezogene Arbeitsleistung", die unmittelbar der Leistungserstellung dient und in die "dispositive", "die mit der Leitung und Lenkung der betrieblichen Vorgänge in Zusammenhang" steht, zu unterteilen.[2] Wegen seiner "kombinativen Funktion" gliedert Gutenberg[3] letzteren aus, und weist ihn einem vierten Faktor "Geschäfts- und Betriebsleitung" zu.

Betrachtet man die Situation des Arbeitnehmers bei Streitkräften, so ist grundsätzlich gegenüber dem zivilen Bereich das besondere Treueverhältnis hervorzuheben, das den Staat als Arbeitgeber und die Soldaten als Arbeitnehmer gegenseitig verbindet.[4] Daneben ist aber auch die Arbeitsleistung der Soldaten zum Teil

---

1 Zu den Begriffen vgl. Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 2f und die folgenden Ausführungen.

2 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S.3.

3 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S.6.

4 Vgl. zum Begriff Soldat und Treueverhältnis in der Bundesrepublik: Gesetz über die Rechtsstellung der Soldaten (Soldatengesetz), hier § 1 Abs.1 SG, in: BGBl I 1969, S. 315. Dort ist das gegenseitige Treueverhältnis zwischen Staat und Soldaten auch explizite hervorgehoben.

objektbezogen, das heißt, sie dient unmittelbar der Leistungserstellung wie beispielsweise bei den Dienstposten Kradfahrer oder Funker, und zum Teil dispositiver Natur, wie die Arbeit in den Dienststellen und Kommandobehörden, die mit der Leitung und Lenkung der streitkräfteeigentümlichen Vorgänge in Zusammenhang stehen. Mit dieser Aussage ist der Nachweis des produktiven Faktors menschliche Arbeitsleistung, objektbezogen und dispositiv, bei Streitkräften erbracht.

Die fortschreitende Entwicklung hat besonders auch im militärischen Bereich zu großen Änderungen, unter anderem auch bei den technischen Einrichtungen geführt, und im Zeitablauf das Bild des Soldaten als Kämpfer von Grund auf gegenüber früheren Zeitepochen verändert. Mit diesem Hinweis ist der zweite Elementarfaktor "Arbeits- und Betriebsmittel" angesprochen, unter dem "alle Einrichtungen und Anlagen verstanden werden, welche die technische Voraussetzung betrieblicher Leistungserstellung ... bilden", und der hier auch sämtliche Hilfs- und Betriebsstoffe umfaßt, die der Betrieb benötigt, um arbeitsfähig zu werden und zu bleiben.[1] Auch dieser Faktor ist bei Streitkräften ohne weiterführende Überlegungen jederzeit nachweisbar, da ohne sein Vorhandensein, das heißt, ohne technische Ausrüstung, die Kampfkraft von Truppen, vom Altertum bis zur Neuzeit, verneint werden müßte.

Unter dem dritten Elementarfaktor Werkstoff werden nach Gutenberg[2] alle"Roh-, Halb- und Fertigerzeugnisse" verstanden, die den Ausgangs- und Grundstoff für die Herstellung eines Produktes bilden und als Bestandteil in das neue Erzeugnis eingehen. Mit dieser Definition ist festgelegt, daß der Produktionsfaktor Werkstoff nur in Fertigungsbetrieben auftreten kann, aber nicht in "Ge-

---

1 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 3f.
2 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 4.

winnungs-, Veredelungs- oder Dienstleistungsbetrieben".[1] Streitkräfte stellen grundsätzlich keine Erzeugnisse her, und benötigen definitionsgemäß daher auch nicht den Elementarfaktor Werkstoff im hier verstandenen Sinne. Da sie aber auch nicht den Gewinnungs- bzw. Veredelungsbetrieben unterzuordnen sind, läßt sich als Zwischenaussage feststellen, daß Streitkräfte aufgrund der bisherigen Erkenntnisse - ohne Berücksichtigung der anderen Determinanten - nur unter den Begriff Dienstleistungsbetriebe subsumiert werden können.

2.2.2. Das Prinzip der Wirtschaftlichkeit

Gutenberg[2] faßt die oben beschriebenen Elementarfaktoren zu einer "produktiven Kombination" zusammen, wobei diese Kombination nach dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit vorgenommen wird. Bekannt auch unter dem Begriff "ökonomisches Prinzip" wird es vor allem fachbezogen im innerbetrieblichen Bereich bei der Leistungserstellung verwandt.[3]

---

1 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 122.
Mit dieser Feststellung ist ein Einsatz von Werkstoffen als "derivative Produktionsfaktoren" bei der Erstellung von Dienstleistungen nicht ausgeschlossen. Beispielsweise der Einsatz von Nahrungsmitteln zur Zubereitung von Speisen in Restaurants. Entscheidend ist aber, daß diese Produktion der Sachgüter mittelbar ist, zur unmittelbaren Erstellung der Dienstleistung also nur beiträgt. (Vgl. Maleri,R.: Grundzüge der Dienstleistungsproduktion, in: Heidelberger Taschenbücher Band 123, Berlin,Heidelberg,New York 1973, S.101).

2 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 9f.
Dabei wird allerdings das Wirtschaftlichkeitsprinzip der jeweiligen Zielfunktion des Betriebes untergeordnet; es liegt eine "kategoriale Umklammerung" des Wirtschaftlichkeitsprinzips durch die Zielfunktion vor. (Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O.,S.470ff und S.477ff).

3 Pack,L.: Rationalprinzip und Gewinnmaximierungsprinzip, in: ZfB, 31.Jg. (1961), S. 207.

Es steht im Einklang mit dem wegen seiner Allgemeingültigkeit bekannten "Rationalprinzips" oder "Prinzips des kleinsten Mittels"[1] und verlangt hier als güterwirtschaftliche Variante "mit gegebenen Aufwand an Produktionsfaktoren einen größtmöglichen Güterertrag oder einen bestimmten Güterertrag mit geringstmöglichen Produktionsfaktoreinsatz zu erreichen".[2]

Wie Hitch und McKean[3] feststellen, findet sich auch im militärischen Bereich das Wirtschaftlichkeitsprinzip. "If a manufacturer or a military commander has a fixed budget (or other fixed resources) and attempts to maximize his production or the attainment of his objecture, we say that he has the problem of using his resources efficiently. But if his production goal or other objective is fixed, his problem is to economize on his use of resources,that is to minimize his costs". In der Bundesrepublik Deutschland ist das Prinzip der Wirtschaftlichkeit sowohl im Grundgesetz als auch im Haushaltsrecht kodifiziert, aber nicht definiert.[4] Daneben weisen unter anderem auch Erlasse des Bundesministers der Verteidigung **auf die Wirtschaftlichkeit hin.**[5]

---

1 Koch,H.: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime, in: ZfhF (NF), 3.Jg.(1951),S.161.

2 Schachtner,M.: Die Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Hand - Ein Beitrag zur Untersuchung der Rationalität öffentlichen Handelns -, Diss.d.Wirtschafts- und Sozialw. Fakultät Köln, Köln 1966, S. 79.

3 Hitch,C.J., and McKean,R.N.: The economics of defense in the nuclear age, Cambridge 1960, S. 2.

4 Vgl. Zwanzigstes Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes, hier Art. 114 Abs.2 GG, in: BGBl I 1969, S. 358; ferner: Bundeshaushaltsordnung (BHO), hier § 7 Abs.1 BHO, in:BGBl I 1969, S. 1284; gleichlautend: Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz - HGrG), hier § 6 Abs.1 HGrG, in:BGBl I 1969, S. 1273.

5 Vgl. Ministerialblatt des Bundesministers für Verteidigung, Ausgabe A (im folgenden VMBl) Bonn 1957, S. 89; ferner VMBl 1958, S.91 und VMBl 1960,S.51. In diesen Anordnungen ist der Begriff "Wirtschaftlichkeit" allerdings auch nur festgelegt, aber ebenfalls nicht definiert.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, daß auch in den Streitkräften das Wirtschaftlichkeitsprinzip Beachtung findet, der Nachweis der zweiten systemindifferenten Determinanten somit ebenfalls erbracht ist.

2.2.3. Das finanzielle Gleichgewicht

Neben dem System der produktiven Faktoren und dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit muß jeder Betrieb grundsätzlich noch seiner finanziellen Situation gesondert Beachtung schenken, denn entsteht ein "Mißverhältnis zwischen den Terminen der Kapitalüberlassung und der Kapitalbindung (Kapitalnutzung)", gerät der Betrieb in einen "Zustand finanziellen Ungleichgewichts", womit seine Existenz grundsätzlich in Frage gestellt ist.[1] Deshalb gilt das finanzielle Gleichgewicht als dritte systemindifferente Determinante eines Betriebes, da bei seinem Vorhandensein trotz Unwirtschaftlichkeit, ungünstiger Marktentwicklung und/oder finanzieller Verluste eine weitere betriebliche Tätigkeit grundsätzlich noch möglich ist.[2]

Auch für die Streitkräfte bildet die Erhaltung des finanziellen Gleichgewichts, allerdings im Sinne einer Erhaltung der Liquidität, mit die Voraussetzung für ihre Existenz, da sich bei den Streitkräften die finanziellen Transaktionen prinzipiell in Geldbewegungen (hier auf der Grundlage von Haushaltsplänen) darstellen, was, wie Kosiol[3] anführt, die Grundlage aller Liquiditätsüberlegungen bildet. Zwar findet im Gegensatz zu den meisten anderen Wirtschaftseinheiten in einer Volkswirtschaft

---

1 Gutenberg, E.: Die Produktion, a.a.O., S. 458f.

2 Vgl. Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 459.

3 Kosiol, E.: Finanzplanung und Liquidität, in: ZfhF (NF), 7.Jg. (1955), S. 263f.

grundsätzlich keine "finanzielle Regeneration"[1] bei den Streitkräften selbst statt, sondern das Gleichgewicht muß ausschließlich durch Zuwendungen des Staates aufrechterhalten werden.[2] Werden diese Zuwendungen aber versagt und ist der Staat nicht mehr bereit, diesen finanziellen Ausgleich herzustellen, so ist auch die Existenz der Streitkräfte nicht nur in Frage gestellt, sondern heute sogar unmöglich geworden, im Gegensatz zur frühen Neuzeit mit ihren Söldnerheeren, wo sich zumindest in Kriegszeiten die Truppen bei Eroberungen selbst finanziell und auch materiell regenerieren konnten. Mit dieser Feststellung ist auch der Nachweis der dritten systemindifferenten Determinanten, die eine Wirtschaftseinheit als Betrieb kennzeichnet, bei den Streitkräften erbracht.

2.3. Der Betrieb Streitkräfte und seine Leistung

Können Streitkräfte ein Untersuchungsobjekt für die Betriebswirtschaftslehre darstellen? Auf diese zu Beginn der Analyse gestellte Frage kann nun im Hinblick auf den oben geführten Nachweis mit Hilfe der systemindifferenten Determinanten insoweit positiv geantwortet werden, daß Streitkräfte mit unter den Begriff Betrieb erfaßt werden können. Unter einer Abgrenzung, auch im Sinne von

---

1 Gutenberg, E.: Die Produktion, a.a.O., S. 459.

2 Auch bei anderen Wirtschaftseinheiten können zur Herstellung und/oder Erhaltung des finanziellen Gleichgewichts Zuwendungen seitens staatlicher Organe und/oder von anderen Wirtschaftseinheiten erforderlich sein. Beispielsweise bei kommunalen Versorgungsbetrieben oder bei abhängigen Tochtergesellschaften in einem Konzern. Im Gegensatz zu den Streitkräften und betriebswirtschaftlich ähnlich gelagerten Organisationen, wie beispielsweise der Polizei, wird es sich aber dort grundsätzlich immer um zusätzliche finanzielle Ausgleichsmittel handeln, da ein Großteil der Regeneration über den Markt erfolgen kann.

Sombart und Mellerowicz, die beide den Betrieb als eine planvolle Veranstaltung ansehen "zum Zwecke fortgesetzter Werkverrichtung".[1] Mit dieser Feststellung gelten Streitkräfte dann auch als ein Untersuchungsobjekt für die Betriebswirtschaftslehre, wenn die Lehre umfassend im Sinne eines Wissenschaftszweiges der Wirtschaftswissenschaften verstanden wird, die das Phänomen Wirtschaft an den Betrieben untersucht.[2] Hierbei sind, aufgrund des fehlenden Produktionsfaktors Werkstoffe, die Streitkräfte unter den Begriff Dienstleistungsbetrieb einzuordnen.[3]

Damit läßt sich die Aufgabe des Dienstleistungsbetriebes Streitkräfte in Anlehnung an Gutenberg[4] allgemein definieren als eine mit Hilfe der dispositiven Arbeit erstellte, produktive Kombination der Elementarfaktoren objektbezogene Arbeit und Betriebsmittel, um unter Beobachtung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und des finan-

---

1 Sombart,W.: Der moderne Kapitalismus, Erster Band, Die Genesis des Kapitalismus,Leipzig 1902,S.9; Mellerowicz, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Dreizehnte, durchgesehene Auflage, Berlin 1969, S.17; vgl. a.Gsell, E.: Betriebswirtschaftslehre, I., Die kaufmännische Unternehmung (wirtschaftliche und rechtliche Einführung), 3.,ergänzte Auflage, Zürich 1946, S.4ff; Fischer,G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 9.,erweiterte Auflage unter Mitarbeit von Dr.Eduard Gaugler, Heidelberg 1964, S.19; Schmidt,F.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, in: Die Handelshochschule, Die Wirtschaftshochschule, Band 2, Wiesbaden o.J., S.5ff.

2 Zu dem gleichen Ergebnis kommt Gerber mit dem Nachweis der fünf "ökonomischen Größen" Geld, Vermögen, Kapital, Kosten und Erträgnis. (Gerber,J.: Bewegungsbilanzen als Kontrollinstrument bei Streitkräften, in: Weilbach,E.A. (Hrsg.): Internal Control durch Bewegungsbilanzen,Festschrift für Walter le Coutre zu seinem 75.Geburtstag, Stuttgart 1960, S.283ff; ferner: Klee,M.: Streitkräfte als Betrieb, a.a.O.,S.431f). Auch Schmalenbach ordnete schon, allerdings ohne Begründung, in seiner dynamischen Bilanz Heer und Marine den Konsumptionsbetrieben unter. (Schmalenbach,E.: Dynamische Bilanz, 5.Auflage,Leipzig 1931,S.94). Vgl. hierzu auch S.7f.

3 Vgl.a.Mommsen,E.W.: Der bürokratische Ablauf ist erschreckend, in: Wirtschaftswoche, Der Volkswirt,24.Jg. (1970), Nr.46, S.25.

4 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 5ff.

ziellen Gleichgewichts ein Sicherheitsbedürfnis zu befriedigen.[1]

Große Schwierigkeiten ergeben sich bei der Bewertung der Leistung von Streitkräften als Grundlage der Zielvorstellung "Sicherheit". Denn im Gegensatz zur erstellten Dienstleistung anderer Betriebe besitzt die "Militärische Gesamtleistung", wie das Bundesministerium der Verteidigung[2] feststellt, grundsätzlich "keinen Marktwert im üblichen Sinne".

Mit dieser globalen Aussage des Verteidigungsministeriums soll ausgesagt werden, daß die erstellte Leistung von Streitkräften grundsätzlich nur von der die Verantwortung tragenden politischen Führung des Landes nachgefragt werden kann, ein Markt für Streitkräfte in freier Konkurrenz, wie Gerber[3] feststellt, also letztlich erst ein Krieg sein kann. Damit liegt bei den Streitkräften zur Leistungsmessung im Gegensatz zu den meisten anderen Betrieben einer Volkswirtschaft keine in

---

1 Vgl.a.Klee,M.: Die Streitkräfte als Betrieb, a.a.O., S.432.
Die Aufrüstung als Grundlage des Wunsches nach Sicherung der Zukunft ist allen Streitkräften immanent. (Vgl. Nicklisch,H.: Leistung, in: Nicklisch,H.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2.Auflage,2. Bd.,Stuttgart 1939, Sp. 868). Neben der Globalvorstellung "Sicherheit", die allen Streitkräften gemeinsam ist, bleiben weiterführende Zielsetzungen einzelner Streitkräfte im folgenden explizite außerhalb der Betrachtung, da nicht die Zielsetzung von Streitkräften das Bestreben dieser Untersuchung darstellt. Auf die bereitgestellte Dienstleistung der Streitkräfte kann dann die jeweilige politische Führung eines Landes bei Bedarf zurückgreifen (vgl.Noll,D.: Ökonomische Beurteilung von Streitkräften unter besonderer Berücksichtigung des Bereichs der Deutschen Bundeswehr, Diss.der Wirtschaftswissenschaften der Universität Mannheim (Wirtschaftshochschule), Mannheim 1970, S.98).

2 Bundesministerium der Verteidigung, Generalinspekteur der Bundeswehr (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, Fü S VI 6, 2.,überarbeitete Auflage, Bonn 1973 (im folgenden zitiert: BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr),S.23.

3 Gerber,J.: Bewegungsbilanzen als Kontrollinstrument bei Streitkräften, a.a.O., S. 285.

Geld bestimmbare Größe vor[1], sondern eine Bewertung könnte im Frieden allenfalls am erreichten Ausbildungsstand der Truppe und am "funktionellen und reibungslosen Zusammenwirken aller Teileinheiten"[2] vorgenommen werden.
Ein Urteil über den erreichten Ausbildungsstand ist aber immer von der subjektiven Meinungsbildung des Beurteilenden abhängig, und daher nach objektiven Kriterien auch nicht als Bewertungsmaßstab zur Leistungsmessung von Einheiten und letztlich einer Streitkraft anwendbar.[3]

Auch eine Vorgabe von irgendwie festgestellten "Normwerten" als Beurteilungskriterium, die auf "Erfahrungswerten" der Vergangenheit beruhen, oder sich möglicherweise am Ausbildungsstand befreundeter oder eventuell auch gegnerischer Streitkräfte ausrichten, ist objektiv keine Lösung, da hier neben ebenfalls nicht ausschaltbaren subjektiven Überlegungen bei der Urteilsfindung, unter anderem auch aus Geheimhaltungsgründen, vielfach der volle Ein- und Überblick fehlt.
Es kann somit als Konsequenz dieser Überlegung festgestellt werden, daß die Leistung von Streitkräften im Einzelfall zwar möglicherweise bewertbar ist, grundsätzlich aber eine Bewertung abgelehnt werden muß.

---

1 Es sei denn, die betreffende Streitkraft stellt ihre Dienstleistung außerhalb der Zielvorstellung "Sicherheit", der Allgemeinheit zur Vergügung. Beispielsweise Bergung eines privaten LKW's mit Hilfe von Bergungspanzern.

2 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 41f.

3 Diese Ansicht wird nicht vom Bundesministerium der Verteidigung geteilt. Dort wird die subjektive Beurteilung von Truppenkommandeuren und anderen als Bewertungsmaßstab anerkannt. (BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 42).

3. Der Dienstleistungsbetrieb Bundeswehr und einige seiner spezifischen Besonderheiten

3.1. Leistungserstellung, Leistungsverwertung und finanzielle Sphäre

Wurde im vorherigen Abschnitt mit Hilfe der systemindifferenten Determinanten der Nachweis erbracht, daß auch Streitkräfte dem Begriff Betrieb subsumiert werden können, und damit ein Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre darstellen, so ist es im jetzigen Stadium richtig, von den allgemeinen Ausführungen über Streitkräfte abzuweichen und die weiteren Erörterungen ausschließlich auf die Streitkräfte der Bundesrepublik Deutschland - die Bundeswehr - zu beziehen. Hierbei soll die grundsätzliche Frage, warum neben anderen Betrieben, die unter öffentlicher Verwaltung stehen, auch die Streitkräfte bislang von der betriebswirtschaftlichen Disziplin vernachlässigt wurden, einerseits mit entwicklungsgeschichtlichen Ursachen einer relativ jungen Wissenschaft, die sich zuerst der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung annahm[1], andererseits bei den Streitkräften mit dem Hinweis auf die Behauptung der mit einer solchen Untersuchung verbundenen "angeblichen 'Kriegsforschung'"[2] begründet werden. Die ausschließlichen Verteidigungsaufgaben der Bundeswehr ergeben sich allerdings eindeutig aus Artikel 26 des Grundgesetzes[3] und berechtigen daher auch

---

1 Vgl. Oettle,K.: Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: ZfbF (NF), 18.Jg. (1966), S.241.

2 Hahn,O.: Betriebswirtschaftliche Probleme der Streitkräfte, a.a.O., S. 19.

3 "Handlungen, die geeignet sind und in der Absicht vorgenommen werden, das friedliche Zusammenleben der Völker zu stören, insbesondere die Führung eines Angriffskrieges vorzubereiten, sind verfassungswidrig. Sie sind unter Strafe zu stellen". (Artikel 26, Abs.1 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, in: BGBl I 1949, S.4).

hier zu einer Einengung der oben für Streitkräfte allgemein erstellten Zielfunktion "Zukunftssicherung des Volkes" zu einer Zukunftssicherung des Volkes gegenüber einer eventuell möglichen Aggression.[1]

Wie grundsätzlich jeden anderen Betrieb kann auch die Bundeswehr gedanklich in die drei großen Teilbereiche der "Leistungserstellung", "Leistungsverwertung" und "finanzielle Sphäre" aufgeteilt werden, damit durch diese Unterteilung Unterschiede hervorgehoben werden, die jeden Betrieb als Einheit gegenüber anderen Betrieben charakterisiert.[2] Hierbei erfaßt der Bereich der Leistungserstellung bei den deutschen Streitkräften, im Gegensatz zu den meisten anderen Betrieben, nicht den Einkauf der Produktionsfaktoren, sondern nur die Erstellung der betriebstypischen Leistung[3]; angepaßt an die hier dargestellte Zielvorstellung, im folgenden global als Verteidigungsleistung bezeichnet.

Neben diesem betrieblichen Teilbereich steht der Bereich der betrieblichen Leistungsverwertung, umfassender definiert als mit dem Begriff Absatz, da er auch die marktliche Verwertung von Dienstleistungen beinhaltet.[4] Außer

---

1 Klee definiert die Bundeswehr daher als "Verteidigungsbetrieb". (Klee,M.: Streitkräfte als Betrieb, a.a.O., S. 432).

2 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 2.

3 Es sei in diesem Zusammenhang an die Definition von Streitkräften erinnert, die für die Bundesrepublik die Aufgaben der unter 3.2. abzuhandelnden Bundeswehrverwaltung ausschließt.

4 Vgl. Gutenberg,E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band II, Der Absatz, 11. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1968, S. 1.

der kollektiven Bedarfsdeckung der Bundeswehr, deren Abgeltung fast ausschließlich über Steuern und nicht über Marktpreise erfolgt[1], sei hierbei nochmals an den rein defensiven Charakter der Leistungserstellung zur Befriedigung eines Sicherheitsbedürfnisses erinnert, sowie daran, daß eine "Leistungsverwertung" grundsätzlich nur im Kriege stattfindet.

Auf die finanzielle Abhängigkeit der Streitkräfte vom Staatshaushalt wurde bereits hingewiesen. Damit ist Grundlage der finanziellen Sphäre der Bundeswehr der Bundeshaushaltsplan, der jährlich aufgestellt wird, verbindlich für alle dort aufgeführten Bundesdienststellen ist und Gesetzeskraft besitzt.[2] Er ist ein "getreues Spiegelbild des gesamten politischen Programms der Regierung", denn in ihm "fangen sich die finanziellen, wirtschaftlichen und sozialen Geschehnisse durch politisch gewollte Zahlen und Beschlüsse".[3]

Die finanzielle Abhängigkeit der Bundeswehr von der jeweiligen Finanzpolitik, von Haushaltsrecht und Kameralistik ist somit offensichtlich.

---

1 Vgl. Chmielewicz, K.: Überlegungen zu einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, a.a.O., S. 586.

2 Vgl. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, hier Art. 110 GG, in: BGBl I 1949, S. 15.

3 Schmölders, G.: Finanzpolitik, 3., neu überarbeitete Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1970, S. 207.

3.2. Die Aufgabe der Bundeswehrverwaltung bei der Beschaffung von Sachgütern und Personal

Die Bewirtschaftung der von der politischen Führung für die Bundeswehr zur Vergügung gestellten Haushaltsmittel geschieht durch die zivilbesetzte Bundeswehrverwaltung, die grundsätzlich für das Beschaffungswesen der Streitkräfte verantwortlich ist.[1] Da ihre Institution eine der Grundvoraussetzungen zur betrieblichen Leistungserstellung darstellt, und die Kenntnis ihres wesentlichen Aufgabenbereichs für das weitere Verständnis der Untersuchung wichtig ist, erscheint es gerechtfertigt, der ihr zugewiesenen Stellung innerhalb der Bundeswehr gesondert Beachtung zu schenken, auch wenn die Bundeswehrverwaltung sich definitionsgemäß nicht unter den Begriff Streitkräfte subsumieren läßt.[2]

Die zentrale Beschaffung[3] des benötigten Materials geschieht in erster Linie durch das Verteidigungsministerium und das Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung

---

1 "Unter dem Beschaffungswesen der Bundeswehr werden die Institutionen und deren Tätigkeiten verstanden, die dazu dienen, die Streitkräfte mit den zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Rüstungsgüter auszustatten". (Wissing,F.-J.: Das Beschaffungswesen der Bundeswehr der Bundesrepublik Deutschland, Diss.der Rechts- und Staatswiss. Fakultät der Univ. Bonn, Bonn 1967, S.1).

2 Vgl. S.1, Fußnote 1. Diese Aussonderung der Bundeswehrverwaltung aus dem Bereich der Streitkräfte liegt nach Wissing in dem Wunsch begründet, "den militärischen Einflußbereich auf ein Minimum zu beschränken", wobei die Einrichtung ein Novum bei deutschen Streitkräften darstellt, da im sog. Dritten Reich die Beschaffung noch in das Oberkommando der Wehrmacht eingegliedert war. (Wissing,F.-J.: Das Beschaffungswesen der Bundeswehr der Bundesrepublik Deutschland, a.a.O., S. 84f).

3 Beschaffung und Einkauf sind nach Wissing synonyme Begriffe, wobei allerdings der Ausdruck Beschaffung in der Verwaltung häufiger anzutreffen sei. (Wissing,F.-J.: Das Beschaffungswesen der Bundeswehr der Bundesrepublik Deutschland, a.a.O., S. 5).

(BWB), wobei bei letzterem der Schwerpunkt des praktischen Einkaufs liegt. Hierbei handelt es sich unter anderem um das gesamte Material der Grundausstattung für die Truppe. Dem Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung nachgeordnet sind die verschiedenen Zentraldepots der Bundeswehr.

Neben der zentralen stellt sich noch die dezentrale Beschaffung, die solche Güter umfaßt, die für einen zentralen Einkauf nicht geeignet sind[1], oder deren Beschaffung auf dem zentralen Weg nicht rechtzeitig möglich ist. Ihr Einkauf wird von den jeweiligen Wehrbereichsverwaltungen, den Standortverwaltungen und zum Teil auch von der Truppe selbst durchgeführt, der dafür gesondert Haushaltstitel zur Verfügung gestellt werden. Zur dezentralen Beschaffung zählen auch die sogenannten "Rahmenverträge", die vom BWB oder den nachgeordneten Dienststellen unter festen Konditionen mit einem Auftragnehmer abgeschlossen werden, wobei Leistungsumfang und Leistungs- oder Liefertermin offenbleiben. Hierbei findet noch eine Unterscheidung in "Beschaffungs"- und "Instandsetzungsrahmenverträge" statt, wobei bei den letzteren noch die Unterscheidung einer Instandsetzung im Werk oder am Standort der Geräte notwendig ist.[2]

Neben der Deckung des Sachbedarfs der Streitkräfte bearbeitet die Bundeswehrverwaltung auch die Aufgaben des Personalwesens, da sie weiterhin noch für den Personalbedarf der Bundeswehr insgesamt an Soldaten und an Zivilpersonal federführend verantwortlich zeigt.[3]

---

1 Um einen Mißbrauch zu unterbinden, werden die Güter, die nicht zentral beschafft werden, namentlich festgelegt.(Vgl.u.a. VMBl 1957, S. 340).

2 Zur Organisation der Bundeswehrverwaltung und des Beschaffungswesens vgl. im Einzelnen: Wissing,F.-J.: Das Beschaffungswesen der Bundeswehr der Bundesrepublik Deutschland, a.a.O., S. 89ff.

3 Vgl. Gesetz zur Ergänzung des Grundgesetzes, hier Art. 87b Abs.1 GG, in: BGBl I 1956, S.112; ferner: Bundesminister der Verteidigung (Hrsg.): Weißbuch 1971/1972, Zur Sicherheit der Bundesrepublik Deutschland und zur Entwicklung der Bundeswehr, (im folgenden zitiert: BMVg (Hrsg.): Weißbuch 1971/72), Bonn, 7.Dezember 1971, S. 38.

Diese skizzenhafte Darstellung der, für die Erstellung der Verteidigungsleistung, wichtigsten Aufgaben der Bundeswehrverwaltung, die auch die Bewirtschaftung und Überwachung der etatmäßig bewilligten Haushaltsmittel umschließt, zeigt neben der Bedeutung, die diese zivile Organisation innerhalb der Bundeswehr insgesamt einnimmt, auch die damit verbundene Freistellung der Soldaten von mancher administrativen Arbeit.[1]

3.3. Grundsätzliches zur Materialwirtschaft der Bundeswehr

3.3.1. Begriff, Materialordnungsgrundsätze und materialnachweispflichtige Stellen

Hitch und McKean[2] stellen fest, daß die nationale Sicherheit eines Staates unter anderem von drei Faktoren abhängt:

a. "the quality of national resources available now and in the future",
b. "the proportion of these resources allocated to national security purposes, and"
c. "the efficiency with which the resources so allocated are used".

Im Rahmen der weiteren Betrachtung seien hier die beiden ersten Tatbestände als gegeben vorausgesetzt, und nur der dritte Faktor näher untersucht, da für den Grad seiner Wirksamkeit in erster Linie die Angehörigen der Streitkräfte die Verantwortung tragen und daher auch die wirtschaftliche Verwendung der zur militärischen Leistungserstellung eingesetzten Mittel mit unter obigen Globalhinweis fällt.[3]

---

1 Vgl. BMVg (Hrsg.): Weißbuch 1971/1972, a.a.O., S. 98.
2 Hitch, C. J. and McKean, R. N.: The economics of defense in the nuclear age, a.a.O., S. 4.
3 Diese These hat allerdings nur unter der Prämisse Gültigkeit, daß auch die Bundeswehrverwaltung ihre oben aufgezeigten Pflichten so effizient wie möglich durchführt. Eine Voraussetzung, die hier als gegeben anzusehen ist, da nicht die Bundeswehrverwaltung Gegenstand dieser Untersuchung darstellt.

Dabei interessieren zum besseren Verständnis der nachfolgenden Untersuchung hier zuerst prinzipielle Ausführungen über den technischen Vollzug der materiellen Voraussetzungen, dem sich dann betriebswirtschaftliche Überlegungen über die ökonomische Verwendung der Einsatzfaktoren anzuschließen haben.

Eine grundlegende Darstellung der Materialwirtschaft der deutschen Streitkräfte erscheint daher notwendig, da die materielle Durchführung der Truppenversorgung, wie sich nachfolgend zeigt, auf Verwaltungsvorschriften beruht, die vom Bundesministerium der Verteidigung selbst oder auch den nachgeordneten Führungsstäben erlassen wurden. Als Dienstvorschriften herausgegeben, beinhalten sie verwaltungsrechtlich innerdienstliche Anordnungen, die aufgrund des für Beamten und auch für Soldaten geltenden Dienstverhältnisses das freie Ermessen des Sachbearbeiters bei der Entscheidungsfindung in einem durch die Anweisungen vorgegebenen Rahmen reglementieren.[1] Die weiterführende Analyse kann sich daher nur an den mit den Dienstvorschriften vorgegebenen Datenkranz orientieren, so daß die Darstellung der "Materialwirtschaft" hier als notwendige Voraussetzung anschließender Überlegungen gerechtfertigt ist.

Unter dem Begriff "Materialwirtschaft der Bundeswehr" werden alle die Maßnahmen und Bearbeitungsvorgänge zusammengefaßt, die notwendig sind, um die für die Bundeswehr erforderlichen Betriebsmittel (Wehrmaterial) bereitzustellen, nachzuschieben, im einsatzbereiten Zustand zu halten und zu lagern.[2] Auch in der Betriebswirtschafts-

---

1 Vgl. Merk,W.: Deutsches Verwaltungsrecht, Erster Band, Berlin 1962, S.315ff; ferner Wolff,H.J.: Verwaltungsrecht I, 7.,neubearbeitete Auflage, München 1968,S.293 ff; Model-Creifelds: Staatsbürger-Taschenbuch, begründet von Dr.Otto Model, fortgeführt von Dr.Carl Creifelds 12.,neubearbeitete Auflage, München 1973,S.87, sowie Art86 GG,in: BGBl I 1949, S.11.

2 Vgl. Der Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab der Bundeswehr - V5 (Hrsg.): Zentrale Dienstvorschrift, Die Materialwirtschaft der Bundeswehr, Allgemeine Bestimmungen, ZDv 33/1, Bonn 1965 (im folgenden zitiert: BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1), S. 26, P.77.

lehre umfaßt die Materialwirtschaft allgemein alle Vorgänge der Bewirtschaftung von Material, unabhängig "für welche betrieblichen Teilbereiche diese vollzogen werden".[1] Da letztere Definition in ihrer Allgemeingültigkeit auch die oben angeführten Aufgabendifferenzierungen beinhaltet, kann festgestellt werden, daß keine grundsätzlichen Unterschiede in den beiden Begriffbestimmungen feststellbar sind.[2] Eine Einengung des hier verwendeten Begriffes Materialwirtschaft gegenüber der Auslegung der Begriffbestimmung bei vielen anderen Betrieben einer Volkswirtschaft kann allerdings insoweit vorgenommen werden, daß für die Bundeswehr - wie für alle Dienstleistungsbetriebe - prinzipiell nur die Betriebsmittel, die zur "Ermöglichung und Aufrechterhaltung des Dienstleistungsprozesses"[3] benötigt werden,der Materialwirtschaft unterliegen, Werkstoffe hingegen, wie auf Seite 10 f dargestellt, bei der Bewirtschaftung entfallen.

---

1 Grochla,E.: Grundlagen der Materialwirtschaft, Das materialwirtschaftliche Optimum im Betrieb, 2., wesentlich überarbeitete und erweiterte Auflage, Wiesbaden 1973, S. 15.

2 Eine solche Aussage hat allerdings nur dann Gültigkeit, wenn man Material allgemein als "reales Sachgut" interpretiert, das die Anlagegüter mit umfaßt. Dieser Definition innerhalb der Bundeswehr wird sich hier angeschlossen; a.A. Grochla, der reales Sachgut als Oberbegriff verwendet, innerhalb dessen sich Material und Anlagegüter gegenüberstehen. Sein Materialbegriff umfaßt nur die realen Sachgüter, die mit ihrem Einsatz im Betriebsprozeß "die Eignung zu einer weiteren, ihrer Zweckbestimmung entsprechenden Verwendung verlieren". (Grochla,E.: Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S.13).

3 Grochla,E.: Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S. 17.

Das für die Materialwirtschaft bundeswehreinheitliche Anforderungs- und Auslieferungsverfahren wird "Bw - Milstrip" genannt und gilt damit unter Beachtung von Modifikationen für die drei Teilstreitkräfte Heer,Luftwaffe und Marine.[1] Dabei werden mit Wehrmaterial alle die Sachgüter bezeichnet, die im "Materialhauptkatalog (MatHptKat)" aufgeführt sind. Er enthält eine Zusammenstellung aller Güter, die in der Bundeswehr Verwendung finden oder Verwendung finden können. Neben dem Materialhauptkatalog besteht der "Modellkatalog (MOK)"; er erfaßt im Teil I eine Zusammenstellung aller in der Bundeswehr aufgenommenen Modelle, während Teil II die Modelle enthält, die im Rahmen der materiellen Mobilmachungsergänzung nach dem Bundesleistungsgesetz[2] erfaßt werden.

Grundsätzlich eingeteilt wird das Wehrmaterial nach dem jeweiligen Verwendungszweck in "STAN-Ausstattung"[3] (die aus Grundausstattung und Friedenszusatzausstattung besteht), in zusätzliche "Sonderausstattung" und in "Vorrat". Hierbei ist in den STAN-Vorschriften das Material allerdings nur nach bundeswehrspezifischen Begriffen -

---

1 Bw = Abkürzung für Bundeswehr.
Milstrip = Military Standard Requisition and Issue Procedure.
(Vgl. Der Bundesminister der Verteidigung,Führungsstab des Heeres-V3 (Hrsg.): Versorgungsweisung (Heer) Nr.1 für die Anwendung von Bw-MILSTRIP auf Truppenebene, Durchführungsbestimmungen zur ZDv 33/4, Bonn 1967 (im folgenden zitiert: BMVg (Hrsg.): VWH 1), Vorbemerkungen).

2 Vgl. Bundesleistungsgesetz, in:BGBl I 1961, S. 1770ff.

3 STAN = "Stärke- und Ausrüstungsnachweisungen" legen "das Soll an Personal und Material für Truppenteile und militärische Dienststellen auf Grund militärisch-taktischer Forderungen sowie Haushaltsvorschriften und -ermächtigungen verbindlich fest". (BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 24, P.59).

"Planungsbegriffe" genannt - ohne Bestimmung eines konkreten Modells festgelegt, so daß "Ausrüstungspläne" für die Fälle erstellt werden müssen, wenn für einen Planungsbegriff der Bundeswehr mehrere Modelle zur Verfügung stehen, um so eine einheitliche Ausstattung von Einheiten mit gleichen Modellen innerhalb von Verbänden usw. zu gewährleisten. In Verbindung mit der STAN sind diese Ausrüstungspläne dann die Grundlage für die "Ausstattungsanweisungen (AAN)", in denen dann die zur STAN-Ausstattung eines Truppenteils oder einer militärischen Dienststelle jeweils gehörenden Modelle aufgeführt sind. Die in den AAN aufgeführten Modelle sind somit schon Artikel, die in der Bundeswehr benötigt und daher beschafft, bevorratet und nachgeschoben werden; sie werden "Versorgungsartikel" genannt. Die zu den Ausstattungsanweisungen gehörenden "Anlagenblätter (AnlBlAAN)" enthaltenen Versorgungsartikel und auch "Nichtversorgungsartikel" dieser Modelle.[1]

"Grundlage der Ordnung und Einteilung des Wehrmaterials ist die Kodifizierung aller Versorgungsartikel, die im Nato-Bereich nach einheitlichen Richtlinien erfolgt" und für den Bereich der Bundeswehr durch das "Materialamt der Bundeswehr (MatABw)" durchgeführt wird, sofern nicht schon eine Verschlüsselung durch einen anderen Nato-Partner vorliegt.[2] Sie umfaßt "die Identifizierung und Benennung , die Klassifizierung [und] die Benummerung der

---

1 Die AnlBlAAn werden vom Materialamt der Bundeswehr (MatABw) für den Gesamtbereich der Streitkräfte erarbeitet, veröffentlicht und falls notwendig auch berichtigt. (Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S.15, P.8).

2 BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S.15, P.11.

Versorgungsartikel".[1] Dabei wird auch die "Bezugseinheit" festgelegt, d.h. die "Maß-, Gewichts-, Zähl- oder Gebindeeinheit", in der dieser Artikel im "Versorgungsgang anzufordern, zuzuweisen, nachzuweisen und zu melden ist".[2] Differenziert werden bei der Bundeswehr die Versorgungsartikel in "Nichtverbrauchgüter (NVG)", - die ihre Eigenschaft als selbständige Güter behalten, aber der Abnutzung unterliegen - und in "Verbrauchsgüter", die entweder aufgebraucht werden (z.B. Munition),

---

1 BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S.1 5, P.11.
Mit der Identifizierung und Benennung werden für den Artikel bestimmte Merkmale festgelegt, die ihn gegenüber anderen abgrenzen, wobei,um eine alphabetische Ordnung begrifflich zusammenhängender Gegenstände zu gewährleisten, die umgestellte Wortfolge verwandt und außerdem der Artikelname in Großbuchstaben geschrieben wird, z.B. KRAFTWAGEN, LAST-, PRITSCHE. Zur weiteren Unterscheidung von Wehrmaterial gleichen Namens ist noch eine Begrenzung notwendig, die aus Beschaffenheits- und Leistungsmerkmalen, oder auch aus anderen Angaben dieses Versorgungsartikels besteht,z.B. hier 1,5 t.
Bei der Klassifizierung im NATO-System wird das Wehrmaterial in Materialgruppen (durch zweistellige Ziffern gekennzeichnet) und jede Gruppe wiederum in Materialklassen (ebenfalls durch zweistellige Zahlen gekennzeichnet) festgelegt, wobei letztere Zahlen dann an die Zahlen der Materialgruppe angehängt werden, z.B.:

NATO-Materialgruppe 23	Kfz und Anhänger, Kraft- und Fahrräder
NATO-Materialklasse 2310	Kfz zur Personenbeförderung.

Der so identifizierte und klassifizierte Versorgungsartikel erhält als Benummerung - die NATO - Versorungsnummer, um eine eindeutige Ansprache des Artikels zu gewährleisten, die auch maschinell auswertbar ist. Sie besteht aus 13 Stellen, wobei die 1.bis 4.Stelle die NATO-Materialgruppe und -klassennummer, die 5. und 6. eine NATO Länderkennummer und die 7.bis 13.Stelle eine nationale Identifizierungsnummer beinhaltet; als Beispiel und grundsätzliche Schreibweise: 2310 - 12 - 120 - 1337. Bei Munition kann, falls kein bestimmtes Modell oder eine bestimmte Verpackung verlangt wird, an die Versorgungsnummer eine Munitionsaustauschnummer - zwei Buchstaben und eine zweistellige Zahl - angehängt werden (vgl. BMVg(Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 16ff,P.14ff).

2 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 18, P.20.

oder ihre Eigenschaft als selbständige Versorgungsartikel (z.B. Ersatzteile) verlieren.[1] Hierbei werden die Verbrauchsgüter noch weiterhin unterteilt in "Mengenverbrauchsgüter (MVG)" - z.B. Munition, Verpflegung - und "Einzelverbrauchsgüter (EVG)" - wie z.B. Arznei- und Verbandsmittel.[2]

Daneben erfordert die Materialwirtschaft der Bundeswehr vielfach noch weitere Ordnungen und Zusammenfassungen des Materials, wie beispielsweise nach Fachgebieten, nach der Ausstattung der Truppe im Frieden und Verteidigungsfall, oder nach seiner Wichtigkeit für die Kampfkraft. Auf ihre Erörterung sei verzichtet, da sie zur Grundsätzlichkeit der hier gemachten Aussage nichts wesentliches beitragen, den Rahmen der Arbeit aber sprengen würden.

Empfänger des Wehrmaterials sind grundsätzlich die "nachweispflichtigen Dienststellen", unter denen Einheiten, Verbände, Dienststellen und alle sonstigen Organe der Bundeswehr zu verstehen sind, die eine "Materialbestandskartei - STAN" und/oder eine "Materialbestandskartei - Vorrat" zu führen haben.[3] Hierbei werden die Dienststel-

---

1 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 20, P. 36. Die Betriebswirtschaftslehre unterscheidet u.a. ähnlich in Gebrauchs- und Verbrauchsgüter. (Vgl. Heinen, E.: Produktions- und Kostentheorie, in: Jacob, H. (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre in programmierter Form, Wiesbaden 1969, S. 212).

2 Vgl. Der Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab des Heeres - V 3 (Hrsg.): Versorgungsanweisung (Heer) Nr.21, Die Materialwirtschaft im Heer, Bonn 1969 (im folgenden zitiert: BMVg (Hrsg.): VWH 21), S. 28, P. 34.

3 Nachweispflichtige Dienststellen sind beim Heer beispielsweise Bataillone, Geräteeinheiten oder Schulen. (Vgl. BMVg (Hrsg.): VWH 21, a.a.O., Vorbemerkungen).

len, die eine "Materialbestandskartei STAN" führen, als "verbrauchende Truppenteile" bezeichnet, während Dienststellen mit einer "Materialbestandskartei - Vorrat" - die Versorgungseinrichtungen erfordert - als "unterstützende Einheiten" angesprochen werden.[1]

Damit sind die unterstüzenden Truppenteile die Versorgungseinheiten, deren Aufgabe es ist, die verbrauchenden Truppenteile mit Wehrmaterial zu unterstützen, sie also materiell zu versorgen.

3.3.2. Die materielle Versorgung

3.3.2.1. Der Materialbedarf

In der Bundeswehr wird "die Lehre von der Planung, der Bereitstellung und vom Einsatz der für militärische Zwecke erforderlichen Mittel und Dienstleistungen zur Unterstützung der Streitkräfte und/oder die Anwendung dieser Lehre" prinzipiell als "Logistik"[2] beziehungs-

---

1 Vgl. BMVg (Hrsg.): VWH 21, a.a.O., Vorbemerkungen.

2 Der Bundesminister der Verteidigung (Hrsg.): Logistische Begriffe der Bundeswehr (Merkschrift), ZDv 30/41, Bonn 1957 (im folgenden zitiert: BMVg(Hrsg.): ZDv 30/41), hier Begriff "Logistik". Auch im System der angewandten Betriebswirtschaftslehre wird in Anlehnung an die militärische Begriffsbestimmung von "betriebswirtschatlicher Logistik" gesprochen. Darunter wird allgemein die system- und entscheidungsorientierte Betrachtungsweise aller Organisationen verstanden, welche primär der Durchführung und auch Steuerung von "Prozessen der Raumüberwindung bzw. Zeitüberbrückung dienen". (Kirsch,W.: Betriebswirtschaftliche Logistik, in: ZfB,41.Jg.(1971), S.228; ferner vgl. Bloech,J. u. Ihde,G.-B.: Betriebliche Distributionsplanung, Zur Optimierung der logistischen Prozesse, Würzburg-Wien 1972, insbesondere S. 9f; des weiteren: Neue Züricher Zeitung vom 15.Dezember 1972, Fernausgabe Nr.344, Beilage Betriebswirtschaft, Logistik - eine neue Konzeption der Warenbeschaffung und Warenverteilung, S. 75ff; hier insbesondere: Krulis - Randa, J.,S. Betriebliche Warenverteilung und die Konzeption der Marketinglogistik, S. 75f; ferner: Müller,E.: Betriebswirtschaftliche Logistik im militärischen Bereich, S. 77 f).

weise auch als Versorgung bezeichnet.[1] Wie decken nun Truppenteile und militärische Dienststellen ihren Materialbedarf auf dem von der Bundeswehr vorgeschriebenen Versorgungsweg?
Von den verschiedenen, im folgenden zu behandelnden Varianten, sei hier zuerst an die "Zuweisung" gedacht, da es sich hierbei um die Anordnung einer übergeordneten Dienststelle handelt, mit der eine Materiallieferung - ohne Anforderung des jeweiligen Empfängers - verfügt wird. Meistens handelt es sich bei einer solchen Zuweisung um eine Ergänzung des Grundausstattungssolls an STAN/AAN-Material.

Abgesehen von Materiallieferungen aufgrund der Verfügung vorgesetzter Dienststellen fordern grundsätzlich alle Truppenteile und Dienststellen das von ihnen benötigte Material bei der für sie im Strukturplan zuständigen unterstützenden Einheit an.[2] Diese Forderungen werden im Regelfall von den Versorgungseinheiten bzw. -teileinheiten aus ihrem Vorrat erfüllt; bei Nicht- oder nur Teilerfüllung entstehen sonst dort "Lieferverpflichtungen (LV)", die den anfordernden Einheiten mitzuteilen sind. Die Versorgungseinheit bzw. -teileinheit selbst fordert das Material, das sie zur Erfüllung ihrer Lieferverpflich-

---

1 Vgl. Müller,E.: Betriebswirtschaftliche Logistik im militärischen Bereich, a.a.O., S. 77; ferner: Bundesminister der Verteidigung (Hrsg.): Weißbuch 1973/74, Zur Sicherheit der Bundesrepublik Deutschland und zur Entwicklung der Bundeswehr, Bonn, 14.Januar 1974, S. 240.

2 Anzufordern sind die Versorgungsartikel der STAN-Ausstattung, die verbraucht, ausgesondert,oder aber als nicht mehr brauchbar abgegeben wurden, obwohl sie weiterhin zustehen und auch Gegenstände, die in Verlust geraten sind. Daneben Versorgungsartikel, um den Bestand auf das festgelegte Soll zu erhöhen und Versorgungsartikel, "die nicht bevorratet sind, zum sofortigen Verbrauch oder Einbau aber benötigt werden und angefordert werden dürfen".(BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1,a.a.O., S. 59, P.294).

tungen und auch zur Auffüllung ihrer Vorräte benötigt, über die sogenannte "Versorgungskette" bei den für sie zuständigen, nächsthöheren unterstützenden Versorgungstruppenteilen bzw. -einrichtungen an.

Eine weitere Möglichkeit, den heranstehenden Materialbedarf zu decken, besteht im sogenannten "Materialausgleich", unter dem die Überweisung von Material von einer nachweispflichtigen Dienststelle an eine andere verstanden wird. Dieser Materialausgleich kann beim Vorliegen eines sofortigen Bedarfs erforderlich sein, der aus den zur Verfügung stehenden Vorräten der unterstützenden Einheiten nicht oder nur unzureichend gedeckt werden kann (z.B. bei LV), oder auch wenn "eine einheitliche Ausstattung von Truppenteilen/Dienststellen mit gleichen Modellen (Typenbereinigung) erreicht werden soll".[1]

Um beschleunigt eine Wiederherstellung der materiellen Einsatzbereitschaft von anfordernden Truppenteilen zu gewährleisten, zum anderen aber auch eine Voraussetzung für eine schnellere Instandsetzung unbrauchbar gewordenen Materials zu schaffen, kann auch ein "Materialaustausch" befohlen werden. Dabei ist die Abgabe unbrauchbaren oder beschädigten, gegen den Empfang der gleichen Art und Menge gebrauchsfähigen Materials vorgesehen, wobei der Austausch ganze Geräte (NVG) oder auch Einzelteile oder Baugruppen umfassen kann. Durchgeführt wird er entweder bei den unterstützenden Truppenteilen, oder bei gesondert festgelegten "Austauschpunkten".

Bei den verbrauchenden Truppenteilen bzw. militärischen Dienststellen braucht aber nicht nur eine Zulieferung von Material stattzufinden, sondern es besteht auch die Möglichkeit einer "Rücklieferung".[2] Dabei erfolgt die

---

1 BMVg(Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 58, P.287.

2 Hierbei kann es sich u.a. um Güter handeln, die der Truppe nach dem errechneten oder befohlenen Soll nicht mehr zusteht, Güter, die in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt werden, instandsetzungsbedürftig sind, ohne unter Materialaustausch bzw. Eigeninstandsetzung zu fallen, oder auch um Material, das auf besonderen Befehl abgegeben werden muß.

Abgabe prinzipiell an den zuständigen unterstützenden Truppenteil, der die weiteren Maßnahmen dann auf dem umgekehrten Wege über die Versorgungskette durchzuführen hat.

3.3.2.2. Die Materialerhaltung

Ein weiteres Teilgebiet der materiellen Versorgung ist die "Materialerhaltung", deren Aufgabe darin besteht, das Wehrmaterial im einsatzfähigen Zustand zu erhalten, oder durch Beseitigung von technischen Mängeln die Güter wieder dahin zu versetzen, sowie auch "Formänderungen"[1] durchzuführen. Damit umfaßt die Materialerhaltung inhaltlich "Pflege und Wartung, Technische Prüfungen und Untersuchungen des Materials, Instandsetzungen [und] Durchführung von Formänderungen".[2]

Um eine Entlastung der "Kampftruppe" von Instandsetzungsarbeiten sicherzustellen, eine Festlegung der Zuständigkeiten verschiedener "Instandsetzungsdienste" zu den einzelnen Arbeiten und eine damit verbundene Vorratshaltung zu gewährleisten, hat die Bundeswehr - wie aus Anlage I für das Heer ersichtlich - die Materialerhaltung insgesamt in "Kategorien" und "Erhaltungsstufen" eingeteilt.[3] Dabei stehen den Streitkräften zur Durchführung dieser Aufgabe eigene "Instandsetzungseinheiten", aber auch zivile Betriebe zur Verfügung, die entsprechend der für sie festgelegten Erhaltungsstufe, jeweils mit Personal, Maschinen, Werkzeugen und Ersatzteilen ausgestattet sind.

---

1 Formänderungen sind durch "Technische Anweisungen für Material - Formänderungen (TAM-F)" angeordnete technische Änderungen an Versorgungsartikeln. (BMVg (Hrsg.): ZDv 30/41, a.a.O., hier: Begriff "Formänderung").

2 BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 103, P. 575.

3 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 103, P. 577.

Grundlage der technischen Ausbildung und der Kenntnisse, die zur Bedienung und Erhaltung des Wehrmaterials notwendig sind, bilden die vom Bundesministerium der Verteidigung erlassenen oder genehmigten "Technischen Dienstvorschriften (TDv)".[1] Als gerätegebundene TDv[2] vermitteln sie neben den notwendigen technischen Kenntnissen über das Gerät auch dienstliche Anweisungen - für seine Bedienung, Pflege, Wartung und damit Instandhaltung. Daneben legen sie mit ihrer Ersatzteilliste die für die Materialerhaltung zu verwendenden Ersatzteile fest, und bilden damit letztlich auch eine Grundlage für die Ersatzteilanforderung.[3]

3.3.2.3. Die Vorratshaltung

Zur Deckung des Materialbedarfs und zur Durchführung der Materialerhaltung, und damit zur materiellen Versorgung insgesamt, gehört, wie aus obigen Ausführungen schon ersichtlich, auch eine Vorratshaltung und Lagerung von Nichtverbrauchs- und Verbrauchsgütern.

Die Vorräte werden für den Frieden, aber auch für den Verteidigungsfall angelegt, um mit ihrer Hilfe insbesondere die Versorgung der Streitkräfte mit Mengenverbrauchsgütern (z.B. Betriebsstoff, Munition, Verpflegung) für einen längeren Zeitraum zu gewährleisten; die angesprochene Instandhaltung und Instandsetzung, den Austausch, den Ersatz von verlorenem, unbrauchbarem oder

---

1 Sie gelten für die gesamte Bundeswehr und können u.a. auch Firmenunterlagen, sowie technische Vorschriften von NATO-Partnern umfassen. (Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 30, P. 102).

2 Daneben gibt es noch die "sachgebundene TDv", die grundsätzlich allgemeine technische Sachgebiete, wie Vorbereitung der Fracht für Lufttransporte usw., behandelt. (Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 30, P. 103).

3 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 30, P. 102.

verbrauchtem Material, sowie die Erstausstattung oder Umrüstung von Truppenteilen und/oder Dienststellen zu sichern. Dabei wird die Zweckbestimmung des Vorrats jeweils durch eine sogenannte "Bestandsverwendung" festgelegt.[1]

Maßgebend für den Umfang des Materialbestandes bei den Truppenteilen und Dienststellen ist entweder die befohlene Materialmenge - das Ausstattungssoll (STAN-Ausstattung) - oder bei Versorgungseinrichtungen in den einzelnen Versorgungsebenen die Materialmenge, die sich nach besonderen Richtlinien errechnet - u.a. auf der Grundlage der Zahl der zu versorgenden Soldaten oder Geräte, Zahlen der Materialbuchhaltung, Erfahrungs- und Schätzwerten, des Auftrags oder des Zeitraums.[2] Es handelt sich bei der Vorratshaltung von Truppenteilen oder Dienststellen also um eine "verbrauchsorientierte Vorratsergänzung"[3], die in erster Linie auf der Grundlage des in die Zukunft projezierten Vergangenheitsverbrauchs beruht und sich weniger an Optimalwerten als vielmehr an Durchschnittswerten orientiert.

3.3.2.4. Sofortbedarf

Wie dargestellt wird der Materialbedarf der Truppe und der sonstigen militärischen Dienststellen zwar im Regelfall durch Anforderungen bei den zuständigen Stellen in der Versorgungskette gedeckt. Daneben ist es aber auch erlaubt, im Rahmen der "Beschaffungsrichtlinien für den Sofortbedarf der Truppe (BRL/Truppe)" den Bedarf an

---

1 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 35, P.125.

2 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 36, P. 128 f.

3 Vgl. zum Begriff: Grochla,E.: Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S. 102 f.

Wehrmaterial, dessen Beschaffung auf dem Versorgungsweg entweder nicht rechtzeitig möglich, noch nicht aufgenommen oder überhaupt nicht auf dem Versorgungsweg vorgesehen ist, in der Truppe selbständig zu decken.[1] Zum Kauf dieses Sofortbedarfs werden den Truppenteilen deshalb in Eigenverantwortung Haushaltsmittel zur Verfügung gestellt.

3.3.3. Der Materialnachweis

Um die Versorgung mit Wehrmaterial sicherzustellen, insbesondere eine Anforderung auf dem Versorgungsweg durchzuführen und einen Bestandnachweis über die Vorräte zu erhalten, werden auch in der Bundeswehr spezifische Unterlagen und Angaben benötigt.

Daher sind alle Materialbewegungen grundsätzlich mit Hilfe "Logistischer Formblätter (Log Form Bw)" durchzuführen, die im Durchschreibeverfahren 6-fach ausgefüllt werden, wobei die einzelnen Kopien entsprechend ihrer Zweckbestimmung verschieden gefärbt sind (vgl. Anlage II und Anlage III). Das Formblatt selbst ist, wie aus Anlage II ersichtlich, in einzelne Felder und Lochkartenspalten unterteilt, in denen sämtliche für die Materialbewirtschaftung notwendige Angaben aufgenommen sind.Nicht vermerkt werden allerdings Materialpreise (z.B. Tages-, Anschaffungs- und Verrechnungspreis), da die Bewertung der Güter grundsätzlich eine untergeordnete Rolle spielt und beispielsweise nur bei Materialverlusten und Aussonderung von Wehrmaterial Beachtung findet.[2]

---

1 Die BRL/Truppe enthalten Ausführungsbestimmungen u.a. darüber, was unter Sofortbedarf, der "dringend notwendig" ist, zu verstehen ist. Daneben, was vor Einleitung der Beschaffungsmaßnahmen zu berücksichtigen ist, und welche Wertgrenzen bei der Beschaffung für die einzelnen Truppenteile und Dienststellen gelten. (BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 34, P.115 mit Anlage 8).

2 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 88, P. 490 und S. 93, P. 516.

Um die Materialbewegungen und den Verbleib des Wehrmaterials innerhalb des Bereichs der Streitkräfte jederzeit unter Kontrolle zu haben, werden die einzelnen Ausfertigungen der"Logistischen Formblätter" nicht nur als Anforderungsvordrucke für Wehrmaterial betrachtet, sondern gleichzeitig sowohl beim verbrauchenden Truppenteil als auch der unterstützenden Einheit, als Beleg einer Materialbewegung gesehen, und daher nach Abschluß des Versorgungsganges, jeweils mit einer Nummer versehen, abgelegt. Zusätzlich werden sämtliche Belege in ein "Tägliches Belegregister (TBR)" eingetragen. Hierbei ist auch die unterstützende Einheit verpflichtet, für jeden verbrauchenden Truppenteil getrennt, ein eigenes Register ("Gegen-TBR") zu führen. "Der Nachweis über den Verbleib des Materials wird durch Bestandskarteien in Verbindung mit [den] Belegen geführt. Die Bestandskartei mit der Karteiüberwachungsliste und die Belege mit den Belegregistern bilden den Bestandsnachweis".[1]

Gebucht werden die Materialbewegungen auf den Bestandskarteikarten durch den jeweiligen Karteiführer mit Schreibmaschine, Tinte oder Kugelschreiber, wobei die Daten mit den Angaben auf den einzelnen Belegen übereinstimmen müssen. "Der Karteiführer bescheinigt den Vollzug und die Richtigkeit der Buchung durch Eintragung des Buchungsvermerks auf dem Beleg".[2]
Ähnlich den im Handelsrecht kodifizierten, aber im Gesetz nicht geregelten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung[3], wird auch hier bei der Bundeswehr von einer Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung gesprochen werden können.

---

1 BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 37, P. 140.

2 BMVg (Hrsg.): VWH 21, a.a.O., S. 68, P. 159; ferner vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 45, P.190.

3 Vgl. § 38 Abs.1 Handelsgesetzbuch, in: RGBl 1897, S. 227.

3.3.4. Prüfungen und Inspizierungen

Die befohlene Dienstaufsichtspflicht des Einheitsführers oder Dienststellenleiters, daneben aber auch gesetzliche Bestimmungen[1], verlangen eine Überwachung des Materialbestandes, des Bestandsnachweises und des Versorgungsablaufes bei den Truppenteilen und militärischen Dienststellen. Aus diesem Grund werden regelmäßig Materialappelle, Bestandsprüfungen und auch Inspizierungen durch Bundewehrangehörige durchgeführt.

Regelmäßige Materialappelle vom Einheitsführer oder Dienststellenleiter nach einem Appellplan festgelegt,um das gesamte beim Mann oder Benutzer befindliche Material einmal im Jahr zu erfassen, umfassen Vollzähligkeit, Vollständigkeit und Pflegezustand. Sie sind daher meist mit technischen Appellen verbunden, um den allgemeinen Zustand, die Einsatzfähigkeit, eventuell Verkehrssicherheit und die sachgemäße Durchführung von Pflege- und Wartungsarbeiten zu überwachen.[2]

Durch Bestandsprüfungen werden die tatsächlichen Ist-Bestände der STAN-Ausstattung und auch des Vorrats der nachweispflichtigen Dienststellen in Verbindung mit den Bestandsnachweisen überprüft. Diese Prüfungen werden sowohl laufend und unvermutet, als auch aus besonderem Anlaß durchgeführt, und erstrecken sich auf die Beachtung aller bei der Führung des Bestandsnachweises und der Bewirtschaftung des Materials erlassenen Dienstvorschriften und sonstigen Bestimmungen, sowie auf die Übereinstimmung des Buchbestandes mit dem körperlich erfaßten Bestand.[3] Hierbei ist bei den unvermuteten Prüfungen

---

1 Vgl.u.a. § 78 BHO, in: BGBl I 1969, S. 1295.

2 Vgl.BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S.52f, P.234 ff und S. 105, P. 589.

3 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S.53ff, P.239ff.

noch gesondert zu vermerken, daß sich ihr Hauptaugenmerk unter anderem auch auf die ordnungsgemäße Vereinnahmung des zur Deckung des Sofortbedarfs selbstbeschafften Materials erstreckt, sowie auf die vorschriftsmäßige Anwendung der Absetzungs-, Aussonderungs- und Schadensbestimmungen.[1]

Inspizierungen werden von den Führungsstäben des Bundesministeriums der Verteidigung angeordnet. Sie werden von sogenannten "Inspizienten","nach den für sie erlassenen Dienstanweisungen durchgeführt" und "dienen der Feststellung der Einsatzfähigkeit und des Erhaltungszustandes des Materials".[2] Auch hierbei können Bestände, Bestandsnachweise und Versorgungsablauf mit zur Überprüfung gehören.

3.4. Die Charakteristik eines für die Bundeswehr relevanten Wirtschaftlichkeitsbegriffes

Nach der im Grundriß aufgezeigten Materialwirtschaft der Bundeswehr, welche die materiellen Einsatzfaktoren für die Leistungserstellung der Streitkräfte auf Abruf bereithält, ist es nun im Hinblick auf die Thematik der Arbeit notwendig, vom bereits oben dargestellten allgemeinen Wirtschaftlichkeitsbegriff abstrahierend, eine für die Bundeswehr als relevant anzusehende ökonomische Definition herauszuarbeiten.

Wie früher auf Seite 12 ausgeführt, erinnern Erlasse des Bundesministers der Verteidigung immer wieder Kommandeure und Einheitsführer an Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit beim Mitteleinsatz und der Mittelverwendung,

---

1 Vgl. BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 55, P. 258ff.
2 BMVg (Hrsg.): ZDv 33/1, a.a.O., S. 56, P. 270 f.

genauso wie die Bundeshaushaltsordnung (§ 7 Abs.1 BHO), die als zwingende Haushaltsvorschrift auch für die Bundeswehr Gültigkeit besitzt. Ebenso weist auch der Bund der Steuerzahler[1] darauf hin, daß die Begriffe Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu wesentlichen Elementen gerade der soldatischen Erziehung werden müßten, um die Meinung zu zerstreuen, daß Soldaten nicht über eine strenge wirtschaftliche Auffassung verfügten. In einem Gutachten, erstellt im Auftrag des Bundesministers der Finanzen[2], wird sogar die Forderung erhoben, die wirtschaftliche Verwaltung von anvertrauten Mittel in die Dienstzeugnisse der Beamten aufzunehmen, und bei künftigen Stellenbesetzungen besonders auch diesbezüglich Ausführungen zu berücksichtigen.

Diese mehrfach zitierte Forderung nach Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit kann allerdings nur dann gestellt und auch wirksam werden, wenn beide Begriffe für den jeweils vorgesehenen Verwendungszweck nicht nur eindeutig definiert und operabel sind, sondern daneben bei den anordnenden Behörden auch konkrete Vorstellungen über eine Abgrenzung des mit dieser Forderung anzusprechenden Personenkreises, sowie über die Durchführungsmöglichkeiten von Kontrollen besteht.[3]

---

1 Bund der Steuerzahler, Präsidium (Hrsg.): Der Haushalt des Bundes-Verteidigungs-Ministeriums 1958 (Nr.44), Eine kritische Studie, [Stuttgart] 1958, S.22.

2 Studien der Forschungsgesellschaft für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V.,Frankfurt a.M.(Hrsg.): Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und ihrer Ausgaben übernehmen? Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung, Gutachten, erstattet im Auftrage des Herrn Bundesministers der Finanzen, Band 2, Göttingen 1958, S.22.

3 Vgl.a. Hüttl,A.: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip in der öffentlichen Verwaltung, in: Bundesrechnungshof (Hrsg.): 250 Jahre Rechnungsprüfung, Zur zweihundertfünfzigjährigen Wiederkehr der Errichtung der Preußischen Generalrechenkammer, Frankfurt a.M. 1964, S. 210f; ferner: Vialon,F.K.: Budgetkontrolle in der Bundesrepublik Deutschland, in: v.Beckerath,E.u.a.(Hrsg.): Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 2.Bd.,v.Bernhardi - Distribution (II), Stuttgart,Tübingen,Göttingen 1959, S. 447.

Die Wirtschaftlichkeit, allgemein erläutert als Zustand einer wirtschaftlichen Verhaltensweise, umfaßt, wenn man wirtschaftlich als "haushälterisch, sparsam, dem Wesen ... einer guten Wirtschaft gemäß" interpretiert damit auch die Sparsamkeit, als Ausdruck des Sparsamseins[1], so daß nachfolgend primär eine Untersuchung des umfassenderen Wirtschaftlichkeitsbegriffs gerechtfertigt scheint.

Auf der Grundlage der allgemeinen Definition des wirtschaftlichen Prinzips (vgl.Ausführung Unterabschn.2.2.2.), finden sich in der Literatur unterschiedliche ökonomische Auslegungen, die sich von rein technischen bis zu volkswirtschaftlichen (Wirtschaftlichkeit als Werturteil zur Erreichung des volkswirtschaftlichen Gleichgewichts) Auffassungen erstrecken.[2] Im Rahmen der hier stattfindenden Untersuchung kann allerdings auf betriebswirtschaftliches Gedankengut zurückgegriffen und auch eine Spezifizierung auf die input-output Relation (Einsatz an Produktionsfaktoren zur Ausbringung) des Betriebes Bundeswehr vorgenommen werden. Letztere Behauptung wird mit dem Hinweis auf die oben angeführte Zielsetzung der ministeriellen Erlasse begründet.

Henning[3] definiert Wirtschaftlichkeit allgemein als Be-

---

1 Deutsche Akademie der Wissenschaften zu Berlin (Hrsg.): Deutsches Wörterbuch von Jacob Grimm und Wilhelm Grimm, 14.Band, II. Abteilung, WILB-YSOP, bearbeitet von Ludwig Sütterlin und den Arbeitsstellen des Deutschen Wörterbuches zu Berlin und Göttingen, Leipzig 1960, hier Stichwort Wirtschaftlich und Wirtschaftlichkeit, Sp.687 ff.

2 Zu den einzelnen Begriffen vgl. im Einzelnen: Castan,E.: Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: Seischab,H. und Schwantag,K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, begründet von Heinrich Nicklisch, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Band IV, Teilzahlungsgeschäft - Zwischenhandel, Stuttgart 1962, Sp 6368 ff.

3 Henning,K.W.: Betriebswirtschaftliche Organisationslehre, 5., neu bearbeitete Auflage, Wiesbaden 1971, S.12.

ziehung "Nutzen" durch "Opfer", eingeschränkt auf einen Zeitabschnitt T als"Nutzen während des Zeitabschnitts T" zu "Opfer während des Zeitabschnitts T". Differenzierter auf die betriebliche Leistungserstellung bezogen, kann man dann auch vom Verhältnis Ausbringungsmenge zu Einsatzmenge sprechen[1] oder wertmäßig ausgedrückt von dem Verhältnis von Leistung zu Kosten.[2] Damit ist das Prinzip der Wirtschaftlichkeit, von Heinen[3] als das "Fundamentalprinzip der Wirtschaft" bezeichnet, in der hier dargestellten Form als eine innerbetriebliche Kennzahl aufzufassen, die in ihrer Allgemeingültigkeit einen Wertmesser für die betriebliche Leistungserstellung darstellt.

Ist damit auch die Wirtschaftlichkeitskennziffer als Quotient von output zu input grundsätzlich festgelegt, so bedarf es doch hier noch einer weitergehenden Analyse, um den Begriff Wirtschaftlichkeit und den überhaupt noch nicht definierten Ausdruck Sparsamkeit für den Betriebstyp Bundeswehr näher zu qualifizieren. Erinnert man sich der oben getroffenen Aussage, daß es überaus schwierig, wenn nicht sogar unmöglich ist, die militärische Leistung objektiv zu messen, so ist damit auch klargestellt, daß der Quotient Leistung zu Kosten als Wirtschaftlichkeits-

---

1 Vgl. Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, Baden-Baden 1963, S. 27.

2 Vgl. Fischer,G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 9., erweiterte Auflage, unter Mitarbeit von Eduard Gaugler, Heidelberg 1964, S. 536.

3 Heinen,E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I, Grundlagen, Wiesbaden 1959, S. 13. Es sei hierbei nochmals daran erinnert, daß das Wirtschaftlichkeitsprinzip eine der drei Determinanten des Betriebes darstellt, das allerdings "kategorial" umklammert wird von der jeweiligen übergeordneten Zielfunktion des Betriebes. (Vgl. Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 471 und in diesen Ausführungen S.11 Fußnote 2).

kennziffer bei Streitkräften grundsätzlich nicht anwendbar ist. Gerade aber wegen dieser Feststellung und aufgrund des fehlenden Marktkontakts der Soldaten bei der Beschaffung des Materials und auch bei der "Leistungsverwertung" bedarf das Wirtschaftlichkeitsprinzip bei den Streitkräften erhöhter Beachtung und Konkretisierung. Es fehlt hier nämlich der natürliche Leistungsantrieb durch Vergleichsmöglichkeiten und auch aufgrund mangelnden Wettbewerbs mit anderen Marktteilnehmern, speziell in Friedenszeiten.[1]

Eine Wirtschaftlichkeitskennziffer ausschließlich zur Beobachtung des Mitteleinsatzes im "technisch-organisatorischen Bereich des betrieblichen Geschehens" wurde von Erich Gutenberg entwickelt. Er definiert Wirtschaftlichkeit bei einer gegebenen Leistung in der Zeiteinheit, als Quotient zwischen Istaufwand und Sollaufwand, oder auf den Bereich der betrieblichen Leistungserstellung bezogen, als Quotient aus Ist- zu Sollkosten.[2]

---

1 Vgl. a. Bischofsberger,P.: Durchsetzung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in der öffentlichen Verwaltung, in: Veröffentlichungen der Hochschule St.Gallen für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Rechts- und Verwaltungswissenschaftliche Reihe, Band 2, Zürich u. St.Gallen 1964, S. 35.

2 Gutenberg,E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 31f.
Neben dem Vergleich Ist- zu Sollkosten sind auch noch andere, nämlich der sog. Zeit- und der Betriebsvergleich (Vgl. Mellerowicz,K.: Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, in: v.Dungern,F.(Hrsg.): Schriften der Forschungsstelle für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V.in Wiesbaden, Neue Folge: Die Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Vorträge, gehalten auf der Tagung für Rationalisierung, Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit in Wiesbaden, 23.-25.Januar 1953, Berlin 1953, S. 147).
Beim Zeitvergleich Istkosten dieser Periode zu Istkosten einer vergangenen Periode eines Betriebes werden unabhängig von rechentechnischen Schwierigkeiten Werte miteinander verglichen, die beide Unwirtschaftlichkeiten beinhalten können; es besteht daher die Gefahr, daß man "Schlendrian mit Schlendrian" vergleicht.(Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 8.,erweiterte und verbesserte Auflage, bearbeitet von Richard Bauer, Köln und Opladen 1963, S.447). Auf die Möglichkeit dieses und des zwischenbetrieblichen Kostenvergleichs in der Zeiteinheit sei später noch eingegangen.

Auch unter Zugrundelegung dieser Überlegungen erscheint, unabhängig der Definition und Abgrenzung von Istaufwand-Sollaufwand bzw. Istkosten-Sollkosten das Problem, eine für die Bundeswehr relevante Wirtschaftlichkeitskennziffer gefunden zu haben, noch nicht gelöst zu sein, da auch hier wieder die Leistung, zwar als gegebene Konstante, ex definitione, mit bei der Feststellung der wirtschaftlichen Betriebsführung zu berücksichtigen ist. Es muß also zuerst, um die Anwendung dieser Kennziffer überhaupt zu ermöglichen, eine Größe gefunden werden, mit der sich bei der Bundeswehr die "gegebene Leistung" näher bestimmen läßt. Zur prinzipiellen Festlegung könnten hierzu die Ausbildungsanweisungen der einzelnen Teilstreitkräfte herangezogen werden, die die Grundlage für alle Ausbildungspläne bilden, die von den Truppenteilen selbst erstellt werden und die die erwünschte Leistung dann näher fixieren und definieren.[1]
Auch hierbei ist eine objektive Messung, ob diese Absicht im Zeitablauf erreicht wurde, aus den in Abschnitt 2.3. abgehandelten Gründen kaum möglich, andererseits scheint es aber doch richtig, die mit diesen Vorschriften vorgegebenen Richtwerte hier nachfolgend als "gegebene Leistung" im Zeitabschnitt anzusehen, um die von Gutenberg ermittelte und oben dargestellte Wirtschaftlichkeitskennziffer zur Grundlage der weiteren Überlegungen machen zu können.

Mit dieser Hypothese ist auch gleichzeitig klargestellt, daß das geforderte Streben nach Wirtschaftlichkeit im Bereich der Streitkräfte hier grundsätzlich als eine Minimierung von Istkosten bei einer gegebenen Leistung an-

---

1 Vgl. z.B. Heeresamt, Zentrale Vorschriftenabteilung (Hrsg.): Einzelanweisung für die Führerausbildung im Heer Nr. 1/72, (Az 32-03-10-30) Köln, den 25.Februar 1972.

zusprechen ist[1], ein Schluß, der auch durch einen Erlaß des Bundesministers der Verteidigung[2] gestützt wird, in dem allgemein gesagt wird, daß Offiziere und Beamte Haushaltsmittel in Anspruch genommen haben, obwohl es zur wirtschaftlichen Durchführung der jeweiligen Aufgabe nicht erforderlich war.[3] Inwieweit diese Minimierung der Istkosten gelungen ist, ist dann beim Vergleich dieser Kosten mit den jeweiligen Sollkosten (bei gegebener Leistung) möglich. Dabei sollten die vorgegebenen Sollwerte erreicht, wenn nicht sogar unterschritten werden.

---

1 Eine der beiden Größen Kosten oder Leistung muß bei wirtschaftlichen Zielsetzungen immer als konstant angesehen werden, da man niemals zugleich Minimierung der Kosten und Maximierung der Leistung erreichen kann. (Vgl. Koch,H.: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime, a.a.O., S. 165). Daher kann der Ansicht von Peucker nicht zugestimmt werden, der wirtschaftlich definiert, "mit dem geringstmöglichen Aufwand ein Höchstmaß von Leistung zu erzielen". (Peucker,H.: Grundfragen neuzeitlicher Finanzkontrolle, Göttingen 1952, S. 86).

2 Vgl. VMBl 1958, S. 91.

3 Noll kommt allerdings bei seinen Überlegungen zu dem Schluß, daß nur eine Maximierung der Leistung bei vorgegebenen Haushaltsmittel der Realität entsprechen kann. (Noll,D.: Ökonomische Beurteilung von Streitkräften, a.a.O., S. 93). Dieser Ansicht kann unter Berücksichtigung volkswirtschaftlicher Überlegungen zugestimmt werden, um bei gegebenen Haushaltsmitteln das Verteidigungsproblem optimal zu lösen. Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ist aber, unabhängig davon, ob alle Haushaltsmittel in der gleichen Periode zur Leistungserstellung herangezogen werden, von der durch Vorschriften vorgegebenen Verteidigungsleistung auszugehen.

Somit läßt sich Wirtschaftlichkeit nur in Verbindung mit einer gestellten Aufgabe konkretisieren, wobei ein beispielsweise aus den Ausbildungsvorschriften resultierender Sollwert (gegebene Leistung) als ökonomische Richtschnur dient. Daher gibt es kein Verfahren, das von sich aus schon wirtschaftlich wäre.[1]

Scheint es mit diesen Ausführungen auch gelungen zu sein, eine Definition des Wirtschaftlichkeitsbegriffes gefunden zu haben, der möglicherweise auf die Streitkräfte anwendbar ist, so ist es nun erforderlich, nachfolgend auf die zweite Forderung des Verteidigungsministers - die Sparsamkeit - einzugehen.

Das Deutsche Wörterbuch[2] führt zu sparsam, und damit zum entsprechenden Zustand der Sparsamkeit in Verbindung mit der oben abgehandelten Wirtschaftlichkeit aus, darunter eine haushälterische, unnötige Ausgabe unterlassende Verhaltensweise zu verstehen. Sparsam bedeutet daher also keineswegs sparen, im Sinne von aufbewahren; impliziert also keine Rücklagenbildung, sondern findet seinen Sinn in einer zweckmäßigen Verwendung der Mittel.[3] Das Sparsamkeitsprinzip zeigt daher, in Verbindung gestellt mit den Ausgaben, primär den finanziellen Charakter einer rationalen Mittelverwendung. Im Gegensatz zur bisher be-

---

1 Vgl. Siedentopf,H.: Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Institutionen zur Wirtschaftlichkeitsprüfung, in: Politik und Verwaltung, Heft 8, Baden-Baden 1969, S. 15.

2 Deutsches Wörterbuch von Jacob Grimm und Wilhelm Grimm, Zehnter Band, I. Abteilung, Seeleben-Sprechen, bearbeitet von Dr.Moriz Heyne und anderen, Leipzig 1905, Sp.1952 ff.

3 Vgl. Schmölders,G.: Finanzpolitik, a.a.O., S. 207.

handelten einsatz- oder kostenorientierten Wirtschaftlichkeit handelt es sich bei der Sparsamkeit also um ein kassenbezogenes Denken in Ausgaben und Einnahmen.[1]

Wie unter Abschnitt 3.2. dargestellt, geschieht aber die Bewirtschaftung der von der politischen Führung für die Bundeswehr zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel grundsätzlich durch die zivilbesetzte Bundeswehrverwaltung, so daß die Direktive nach Sparsamkeit letztlich die Streitkräfte selbst weniger berührt.
Beide Weisungen scheinen aber trotz der bisherigen Aussagen auch in ihrem Inhalt noch Gegensätze aufzuweisen, die die auf Seite 41 angeführte Einordnung der Sparsamkeit unter den Begriff der Wirtschaftlichkeit doch als fraglich erscheinen läßt, wenn beispielsweise durch nicht vorhandene Geldmittel Sparsamkeit erzwungen wird, obwohl damit die Möglichkeit unwirtschaftlichen Verhaltens heraufbeschworen werden kann. Hier sei als Beispiel die notwendige Reparatur einer Betriebsanlage angeführt, die aufgrund reiner Sparsamkeitsüberlegungen unterlassen wird, was unter anderem entweder durch erhöhten Verbrauch an Betriebsmitteln oder sogar Totalausfall der Anlage zu Unwirtschaftlichkeiten führen kann.

Trotz dieser nicht auszuschließenden negativen Auswirkung auf die Wirtschaftlichkeit, eventuell durch falsch verstandene Sparsamkeit, durch erschöpfte Kassenbestände, Etatdenken oder mögliche Haushaltssperren, besteht grundsätzlich kein Gegensatz zwischen beiden Begriffen. Denn "richtig verstanden bedeutet Sparsamkeit Wirtschaftlichkeit auf der Ebene des Kassengeschehens, während Wirtschaftlichkeit rationale Wirtschaft auf allen Ebenen be-

---

1 Vgl.a.Hahn,O.: Betriebswirtschaftliche Probleme der Streitkräfte, a.a.O., S.41 u. S.44; ferner: Gerber,J.: Zur Reform des Rechnungswesens der Streitkräfte, in: Weilbach,E.A. (Hrsg.): Neue Wege der Betriebswirtschaft, Festschrift für Walter Thoms zu seinem 65.Geburtstag, Herne, Berlin 1964, S. 306.

deutet".[1] Mit dieser Feststellung ist also die Sparsamkeit doch nur eine begrenztere Form der Wirtschaftlichkeit, was bedeutet, daß das Prinzip der Sparsamkeit immer am übergeordneten Begriff der Wirtschaftlichkeit überprüft werden sollte; im Zweifel zwischen Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit letzteres aber als umfassenderes und rationaleres Prinzip letztlich den Ausschlag zu geben hat.[2] Somit kann Gerber[3] in seinen Ausführungen soweit zugestimmt werden, wie er die Wirtschaftlichkeit und die Sparsamkeit in einem "Spannungsverhältnis" sieht; keine Zustimmung kann er allerdings im Grundsätzlichen für seine Ansicht finden, die Entscheidung, ob der Sparsamkeit oder der Wirtschaftlichkeit der Vorzug zu geben ist "von der derzeitigen oder der zukünftigen Liquidität und der derzeitigen oder der zukünftigen Wirtschaftlichkeit" abhängig zu machen.

Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, daß die vom Bundesminister der Verteidigung an die Soldaten gestellte Forderung nach Wirtschaftlichkeit prinzipiell zuerst auf den technisch-organisatorischen Bereich des Betriebes Bundeswehr zu beziehen ist, die geforderte Sparsamkeit aber als in erster Linie haushaltsrechtliche Forderung verstanden, grundsätzlich und in den wenigen Bereichen, wo sie bei den Streitkräften selbst Gültigkeit besitzt, am übergeordneten rationalen Wirtschaftlichkeitsbegriff gemessen werden muß.

---

1 Becker,H., Kluge,A.: Kulturpolitik und Ausgabenkontrolle, Zur Theorie und Praxis der Rechnungsprüfung, Frankfurt a.M. 1961, S. 33.

2 Vgl.Becker,H., Kluge,A.: Kulturpolitik und Ausgabenkontrolle, a.a.O., S. 33 f.

3 Gerber,J.: Zur Reform des Rechnungswesens der Streitkräfte, a.a.O., S. 306.

4. Die Kostenrechnung als Instrument zur Durchsetzung des Wirtschaftlichkeitsprinzips in den deutschen Streitkräften

4.1. Grundsätzliches

Wird die hier in Grundzügen dargestellte Materialwirtschaft der Bundeswehr in Verbindung mit der ministeriellen Forderung nach Wirtschaftlichkeit[1] analysiert, so kann für den Bereich der Streitkräfte festgestellt werden, daß aufgrund der erlassenen Bestimmungen, Prüfungen und Inspizierungen und unter Berücksichtigung der befohlenen Dienstaufsichtspflicht der jeweiligen Vorgesetzten[2], die Vollzähligkeit, Vollständigkeit und die Durchführung von Pflege- und Wartungsarbeiten des Materials gewährleistet scheint. Kein Anhaltspunkt fand sich aber bisher dafür, wie die Forderung nach Wirtschaftlichkeit in der Truppe und den militärischen Dienststellen durchgesetzt werden kann, ohne sie nur zum Lippenbekenntnis abzuwerten. Es ist daher notwendig, neben der Auslegung eines für die Bundeswehr relevanten Wirtschaftlichkeitsbegriffes, den Soldaten auch gleichzeitig Hilfsmittel an die Hand zu geben, die es ihnen ermöglichen, der Forderung ihres Dienstherrn nach Wirtschaftlichkeit überhaupt gerecht werden zu können.

Auf der Grundlage, daß Streitkräfte nachweislich als Betrieb zu definieren sind, könnten diese Hilfsmittel, unter Berücksichtigung bundeswehrspezifischer Eigentümlichkeiten, aus Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre

---

1 Der Begriff Sparsamkeit wird im folgenden nicht mehr explizite hervorgehoben, sondern den obigen Ausführungen gemäß, als Variante des umfassenden Begriffes der Wirtschaftlichkeit angesehen.

2 Vgl. § 10 Abs.2 Gesetz über die Rechtstellung der Soldaten (Soldatengesetz), in: BGBl I 1956, S. 116.

gewonnen werden; ein Weg,den es im folgenden zu beschreiten gilt. Er soll den Soldaten die Möglichkeit verschaffen, die geforderte Wirtschaftlichkeit bei der Leistungserstellung nicht nur durch ihre subjektiven Urteile zu verwirklichen, sondern anhand objektiver Kriterien eine Messung ökonomischer Werte durchführen zu können. Um die Schwierigkeiten bei der hier gestellten Aufgabe nicht noch zu erhöhen und die Praktikabilität der folgenden Ausführungen, zumindest im Anfangsstadium, zu gewährleisten, sei als Eingangsvoraussetzung die Forderung erhoben, die Verwaltungsvorschriften über Materialwirtschaft der Bundeswehr in der hier dargestellten Form grundsätzlich zu erhalten. Änderungen daran sind also nur vorzunehmen, sofern sie sich systembedingt nicht vermeiden lassen. Als weitere Voraussetzung sei daran erinnert, daß die folgenden Ausführungen nur Allgemeingültiges aussagen können, und damit grundsätzlich für alle drei Teilstreitkräfte gelten. Spezifische Eigenarten einer Teilstreitkraft, oder eventuell sogar einer Einheit/Teileinheit, die im Laufe der Untersuchung auftreten können, bleiben als den Gesamtablauf störende Faktoren außerhalb der Betrachtung, sofern sie nicht wesentlich zur Analyse beitragen. Solche Erörterungen müssen nach den hier zu treffenden, generellen Aussagen prinzipiell weiterführenden Einzelüberlegungen vorbehalten bleiben.

Die Wirtschaftlichkeitskennziffer in der oben definierten Form als ausschließlich im "technisch-organisatorischen Bereich des betrieblichen Geschehens"[1] verhaftet, steht wie dargestellt als innerbetriebliche Vergleichsgröße, primär im Zeichen des betriebswirtschaftlichen Kostendenkens, und damit auf der Grundlage einer betrieb-

---

1 Gutenberg,E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 31 f.

lichen Kostenrechnung[1] mit den hier notwendigen Aufgaben Kostenermittlung und Kostenkontrolle. Da in der Betriebswirtschaftslehre die Kosten auch unterschiedlich interpretiert werden können[2], ist es notwendig, den für den weiteren Verlauf der Abhandlung zugrunde liegenden Kostenbegriff zuerst näher zu erläutern.

Kosten können allgemein abgegrenzt werden "als der bewertete Verbrauch und Gebrauch [von Produktionsfaktoren] für die Herstellung und den Absatz betrieblicher Erzeugnisse und für die Aufrechterhaltung der hierfür erforderlichen Betriebsbereitschaft".[3] Mit dieser Definition

---

1 Der Ausdruck Kostenrechnung ist nicht synonym dem Begriff Wirtschaftlichkeitsrechnung verwendbar, was sich aufgrund der zugrundeliegenden Überlegungen als Konklusion anbietet. Schneider versteht unter letzterem, wie sich aus dem Untertitel seiner Abhandlung ergibt, die "Theorie der Investition". (Schneider,E.: Wirtschaftlichkeitsrechnung, Theorie der Investition, 5.Auflage, unveränderter Nachdruck der 4.,durchgesehenen Auflage, Tübingen,Zürich 1964).

2 Zu den Kostendefinitionen vgl.z.B.: Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O.,S.6; ferner: Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff,in:ZfhF (NF),10.Jg.(1958),S.355ff; Fettel,J.: Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff,in: ZfB,29.Jg.(1959), S.567ff. Zur Gegenüberstellung der einzelnen Kostenbegriffe vgl. Heinen,E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 3.,verbesserte Auflage, Wiesbaden 1970 (im folgenden zitiert: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre...), S.55 ff und die dort angegebene Literatur.

3 Lücke,W.: Produktions- und Kostentheorie, 2.,durchgesehene Auflage, Würzburg-Wien 1970, S.82; vgl. zur Definition ferner: Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik,a.a.O.,S.6; Schäfer,E.: Die Unternehmung,a.a.O., S.207; Gutenberg,E.: Die Produktion,a.a.O., S.338; Kilger,W.: Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958, S.17; Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S.355 f; Held,G.: Traditioneller oder pagatorischer Kostenbegriff, in: ZfB, 29.Jg. (1959),S. 172; Heinen,E.: Die Kosten, Ihr Begriff und Ihr Wesen, Eine entwicklungsgeschichtliche Betrachtung, in: Schriften der Universität des Saarlandes, Saarbrücken 1956, S.18.

kommt klar zum Ausdruck, daß ein bewerteter Produktionsfaktor grundsätzlich erst im Augenblick des Verbrauchs oder Gebrauchs als Komponente der Kostenrechnung erfaßt wird, oder wie Schmalenbach[1] es ausdrückt, "das Verzehren nicht das Geldausgeben entscheidet" darüber, wann Kosten entstehen. Kosten brauchen also betriebswirtschaftlich nicht identisch mit Ausgaben zu sein, wie Nicklisch[2] noch formulierte; obwohl, wie Kosiol[3] feststellt, die Kosten dem ursprünglichen Sprachsinne nach an den Tatbestand des Geldausgebens anknüpften.

Besteht bei der allgemeinen Merkmalsbestimmung der obigen Kostendefinition der Bewertung, dem Produktionsfaktorverzehr sowie der Leistungsbezogenheit im Grundsätzlichen, noch Einmütigkeit unter den Fachvertretern der

---

1 Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 6f.
Betriebswirtschaftlich ist auch der Begriff Ausgabe nicht synonym dem Ausdruck Auszahlung, sondern umfassender, da er auch Kreditvorgänge beinhaltet, wie z.B. einen Kauf auf Ziel.(Lücke,W.: Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie, Wiesbaden 1965, S.18). Neben Ausgabe, Auszahlung und Kosten wird in der Betriebswirtschaftslehre auch von Aufwand gesprochen, der den "erfolgswirksamen wertmäßigen Verbrauch an Gütern und Dienstleistungen in einer Periode" angibt.(Lücke,W.: Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie,a.a.O.,S.22). Dieser Begriff ist für die hier durchzuführende Betrachtung irrelevant, da weder eine Erfolgsrechnung durchgeführt wird, noch beim Aufwand eine direkte Bezugnahme auf die Leistungserstellung vorhanden ist. Zu den einzelnen Begriffen und ihren Abgrenzungen vgl. im Einzelnen: Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik,a.a.O., S.6ff; ferner: Lücke,W.: Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie, a.a.O., S.17 ff.

2 Nicklisch,H.: Die Betriebswirtschaft, a.a.O., S.527.

3 Kosiol,E.: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Kosiol,E. u. Schlieper,F. (Hrsg.): Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift für Rudolf Seÿffert zu seinem 65.Geburtstag, Köln und Opladen 1958, S.12; vgl. ferner: Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S.7.

Betriebswirtschaftslehre, so gehen die Meinungen zur Bewertungskomponenten des leistungsbezogenen Mengenverbrauchs und somit letztlich auch zur Fixierung des Kostenbegriffs im Ganzen, auseinander. Hier stehen sich abstrahierend betrachtet in der Literatur zwei unterschiedliche (monetäre) Kostenauffassungen gegenüber, von Koch[1] mit "wertmäßiger" (technisch-monetär) beziehungsweise "pagatorischer" (ausgabenbezogener) Kostenbegriff näher bezeichnet. Die Denkelemente, die zu der unterschiedlichen Meinungsbildung in der Bewertungskomponenten führen, seien nachfolgend aufgezeigt, um zu einer eindeutigen Aussage über den hier in der Abhandlung zu verwendeten Kostenbegriff zu gelangen.

Der wertmäßige Kostenbegriff ist charakterisiert durch das "Prinzip der Zweckmäßigkeit"[2], das heißt , der Wertansatz beim Produktionsfaktorverzehr bleibt grundsätzlich solange unbestimmt, bis eine Fixierung bei einzelnen konkreten kostenrechnerischen oder kostentheoretischen Problemen notwendig ist.[3] Damit zeigt die mit der spezifischen Kostenrechnung jeweils verfolgte Absicht letztlich erst für die Bewertung des Realverzehrs an Produktionsfaktoren verantwortlich.

Unter Beachtung dieser Kosteninterpretation ist die Kostenrechnung als Teil des innerbetrieblichen Rechnungswesens grundsätzlich unabhängig von den effektiv gezahlten Preisen der Produktionsfaktoren, ja aufgrund des

---

1 Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 361 f; ferner vgl. Koch,H.: Zur Kontroverse: "Wertmäßiger"-"pagatorischer Kostenbegriff", in: Koch,H. (Hrsg.): Grundproblem der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966, S. 48.

2 Heinen,E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 82.

3 Vgl. Thielmann,K.: Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, in: Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main (Hrsg.): Frankfurter Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Studien, Heft 12, Berlin 1964, S. 197.

"Prinzips der Zweckmäßigkeit" kann sogar ein Wertansatz von Kosten ermöglicht werden, denen keine Ausgaben gegenüberstehen. Die Bewertung hat also hier primär die Funktion, den heterogenen Faktorverzehr gleichnamig und damit rechenbar zu machen, sowie der Zwecksetzung der Kostenrechnung zu dienen. Damit erfüllt das Geld als Kostensumme wertmäßig interpretiert nicht die Aufgabe eines Zahlungsmittels, sondern wie Thielmann[1] es formuliert "eines Wertausdrucksmittels, eines Generalnenners", allerdings unter Beachtung der jeweiligen kostenrechnerischen Zielsetzung.

An bekannten betriebswirtschaftlichen Autoren, die den wertmäßigen Kostenbegriff vertreten, seien hier beispielsweise Schmalenbach, Mellerowicz, Gutenberg, Kosiol und Kilger angeführt.[2]

Demgegenüber beruht der pagatorische Kostenbegriff, wie die Begriffsfestlegung schon vermuten läßt, primär auf den Wertansätzen der effektiv für die eingesetzten Güter gezahlten Marktpreise. Koch[3], der wohl bekannteste Verfechter dieser Interpretationsrichtung, will die im Leistungsprozeß angefallenen Kosten nur als "spezifische Ausgabenkategorie" begriffen sehen und lehnt den wertmässigen Kostenbegriff ab, da der in ihm enthaltene Wertbe-

---

1 Thielmann,K.: Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 194.

2 Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 6 f und 141.
Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung I, Theorie der Kosten, 4.,durchgesehene Auflage, Berlin 1963,S.3ff.
Gutenberg,E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 132 f. Kosiol,E.: Kritische Analyse der Wesenmerkmale des Kostenbegriffes, a.a.O., S. 30ff, insbesondere S. 35. Kilger,W.: Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 17.

3 Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 361 ff.

griff nach seiner Ansicht "nicht materiell definiert" und daher als Denkelement unbrauchbar sei. Da bei seinen Überlegungen im Gegensatz zu denen beim wertmäßigen Kostenbegriff die Geldbewegungen im Außenbereich des Wertkreislaufes einer Betriebswirtschaft grundsätzlich berücksichtigt werden, um den Kosten eine "eindeutige materielle Bedeutung"[1] zu geben, spricht Heinen[2] in diesem Fall zur Charakterisierung vom "Prinzip der Eindeutigkeit".

Um aber diesen durch die pagatorische Bewertung starren Kostenbegriff auch praktikabel für die unterschiedlichen Zielsetzungen von Kostenrechnungen oder Kostentheorien zu gestalten, führt Koch[3] in seinen weiteren Überlegungen "zweckbedingte" bzw. "prämissenbedingte Hypothesen" ein, die es ihm trotz der Eindeutigkeit des pagatorischen Kostenbegriffs erlauben, kostenrechnerische und kostentheoretische Änderungen in der Zielvorstellung, durch eine Variation der Wertansätze bei den Produktionsfaktoren zu beeinflussen; das heißt auch eine Bewertung der Einsatzfaktoren mit anderen als den historischen Einkaufspreisen zuzulassen. Seine Hypothesenbildung erlaubt es dabei auch, gespendete Produktionsmittel unter der Annahme, es sei Geld geschenkt, und mit diesem Betrag das betreffende Produktionsmittel gekauft worden, bei kostenrechnerischen sowie -theoretischen Überlegungen mit zu berücksichtigen.[4]

---

1 Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 363.

2 Heinen,E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 82.

3 Vgl. hierzu im einzelnen: Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 368 ff.

4 Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 371.

Abgelehnt wird von den Vertretern des pagatorischen Kostenbegriffs allerdings der Kostencharakter von Unternehmerlohn und Eigenkapitalzins, da diese Größen nach der Auffassung von Fettel[1] in der"marktwirtschaftlichen Betrachtung bestenfalls Gewinnbestandteile, aber keinesfalls Kostenelemente" darstellen. Auch Koch[2] lehnt den Einbezug dieser Größen in die Kostenrechnung unter anderem noch mit der Begründung ab, daß hier Größen fixiert sind, die dem Unternehmer grundsätzlich zur Verfügung stehen und somit nicht nachgefragt zu werden brauchten. Als weiterer Vertreter einer pagatorischen, also ausgabenbezogenen Auffassung des Kostenbegriffs, sei hier neben Koch und Fettel noch Linhardt genannt.[3]

Ein Vergleich im Grundsätzlichen zwischen wertmäßigen und pagatorischen Kostenbegriff, insbesondere wie Koch ihn deutet, zeigt, daß die Mengenkomponente der Kosten auf der Grundlage der allgemeinen Kostendefinition,abgesehen von Unternehmerlohn und Eigenkapitalzins, prinzipiell in beiden Interpretationen als gleich anzusehen ist. Nur bei der Bestimmung der Wertkomponenten zeigt sich die gegensätzliche Auffassung. Während der Wertansatz beim wertmäßigen Kostenbegriff letztlich durch den mit der Kostenrechnung zu erreichenden Zweck bestimmt wird (Prinzip der Zweckmäßigkeit), wird der des pagatorischen Kostenbegriffs durch die effektiv getätigten Ausgaben eindeutig bestimmt (Prinzip der Eindeutigkeit). Dabei ist diese Eindeutigkeit allerdings "weitgehend formaler Natur"[4], da durch die Fiktion der Hypothesenbildung wie

---

1 Fettel,J.: Marktpreis und Kostenpreis, 2.Auflage, Meisenheim am Glan 1962, S. 94.

2 Koch,H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff,a.a.O., S. 387.

3 Linhardt,H.: Kosten und Kostenlehre, in: Abromeit,H.-G. Jonas,H.,Labes,J.-H. (Hrsg.): Aktuelle Betriebswirtschaft, Festschrift zum 60.Geburtstag von Konrad Mellerowicz, Berlin 1952, S. 124 ff.

4 Thielmann,K.: Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 197.

dargestellt Wertansätze möglich sind, die von den Werten der ursprünglich getätigten effektiven Ausgaben auch erheblich abweichen können.

Unter der Prämisse gleicher Wertansätze der Kosten beim wertmäßigen und pagatorischen Kostenbegriff - bei letzterem durch Hypothesenbildung - und unter Ausschluß der Unstimmigkeiten bei der Bestimmung des Kostencharakters von Unternehmerlohn und Eigenkapitalzins, kann daher festgestellt werden, daß beide Kostenauffassungen, wenn auch nicht in der Methode, so doch im Ergebnis prinzipiell übereinstimmen.[1] Mit dieser Feststellung scheint der Schluß gerechtfertigt, die Diskussion über die Rechtmässigkeit des wertmäßigen oder des pagatorischen Kostenbegriffs in dieser Abhandlung als wenig fruchtbar für die weiteren Ausführungen abzuschließen und nachfolgend die Abgrenzungsmerkmale der allgemeinen, anerkannten Kostendefinition, der Bewertung, des Faktorverbrauchs sowie der Leistungsbezogenheit wieder mehr in den Blickpunkt zu stellen.

Aus den obigen Kriterien der allgemeinen Kostenbestimmung läßt sich folgern, daß die staatlichen Ausgaben[2] auf der Grundlage des jeweils gültigen Bundeshaushaltsplans erst einmal die finanzielle Sphäre des Betriebes berühren, für die in erster Linie die Bundeswehrverwaltung verantwortlich zeigt, was organisatorisch durch die Eigenständigkeit dieser Behörde schon dokumentiert wird.

---

1 Aus dem Grund der nicht reinen Ausgabenbezogenheit hält auch Weber Kochs Kostenbegriff nur für bedingt als pagatorisch.(Weber, H.K.: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, München 1974, S. 160).

2 Der Begriff Ausgabe bedeutet im Staatshaushalt im Gegensatz zum oben definierten umfassenden betriebswirtschaftlichen, tatsächlich nur ein Verausgaben von vorher eingenommenen Geldern.(Vgl. Schmölders,G.: Finanzpolitik, a.a.O., S. 206).

Kosten entstehen dann im Bereich der Streitkräfte unter anderem erst beim Verbrauch oder Gebrauch des zur Leistungserstellung zur Verfügung stehenden Wehrmaterials.[1] Sie gilt es mit Hilfe einer Kostenrechnung zu ermitteln und auch zu kontrollieren. Über letztere Aussage hinaus läßt sich festhalten, daß aufgrund der bisherigen Überlegungen die Kameralistik mit Haushaltsplan, Etatdenken usw. kein Hindernis für eine gesondert aufzustellende Bundeswehrkostenrechnung darstellt. Nicht die Ausgabe von Haushaltsmitteln ist entscheidend für das Entstehen von Kosten, sondern der Verbrauch und Gebrauch der mit Hilfe von finanziellen Transaktionen zur Verfügung stehenden Produktionsfaktoren.

4.2. Die "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr"[2]

Nach Abhandlung des der Untersuchung zugrunde liegenden Kostenbegriffs und der aufgezeigten Notwendigkeit, die Kosten dann mit Hilfe einer Kostenrechnung zu ermitteln und letztlich zu kontrollieren, müssen sich nun die weiteren Überlegungen auf den Aufbau einer Bundeswehr-Kostenrechnung erstrecken. An dieser Stelle kann allerdings der berechtigte Einwand erhoben werden, daß die hier gestellte Forderung nach Aufbau einer Kostenrechnung müßig ist, da die Bundeswehr die "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" besitzt, das geforderte Abrechnungssystem also damit bereits vorhanden ist.

Diesem Argument kann grundsätzlich zugestimmt werden.

---

1 Zweifellos entstehen auch Kosten bei der Bundeswehrverwaltung, die ja auch Dienstleistungen bereitstellt. Sie bleiben hier beim ausschließlichen Betrachten der Streitkräfte unberücksichtigt.

2 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., Titel.

Es fragt sich nur, in wieweit diese bundeswehreigentümliche "Kostenrechnung" der hier gestellten Forderung nach Kostenermittlung, aber auch nach Kostenkontrolle und damit letztlich der Wirtschaftlichkeitsanalyse genügt. Daher bedarf es im Folgenden zunächst einer pointierten Darstellung und Würdigung der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" unter gleichzeitiger Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Systematik.

"In der Bundeswehr dient die Kostenrechnung in erster Linie Planungszwecken".[1] Mit dieser, der Bundeswehrkostenrechnung vorgegebenen Zielsetzung durch den Generalinspekteur, kann ihre Hauptaufgabe grundsätzlich in der Bereitstellung von Planungsunterlagen gesehen werden. Nach Koch[2] läßt sich der Begriff der Planung in der Betriebswirtschaftslehre im unterschiedlichen Sinne gebrauchen, wobei aber allen Definitionen der geistige Charakter und die Zukunftgerichtetheit als wesentliche Kennzeichen gemeinsam sind[3], sowie die gedankliche Vorwegnahme des zukünftigen Handelns "unter Beachtung des Rationalprinzips"[4] erfolgt. Koch entscheidet sich dafür, unter Planung "ein System von Entscheidungen" zu verste-

---

1 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S.5.

2 Koch,H.: Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, in: Gutenberg,E.(Hrsg.): Die Wirtschaftswissenschaften, 36. Lieferung,Reihe A (Betriebswirtschaftslehre)/Beitrag Nr.4, Wiesbaden 1961, S.9; mit den dort angeführten unterschiedlichen Definitionen.

3 Vgl. Wild,G.: Verfahren der Planungsrechnung, in: Kosiol,E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 1412.

4 Grochla,E.: Wesen, Objekt und Vollzug der Unternehmungsplanung, in: AGPLAN, Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e.V. (Hrsg.): Unternehmensplanung als Instrument der Unternehmensführung, Band 9, Wiesbaden 1965, S. 15.

hen, "durch welche bestimmte Handlungen im voraus festgelegt werden"[1] mit dem Hinweis auf eine begriffliche Trendbewegung der Literatur in dieser Richtung[2]; eine Ansicht, die von v.Zwehl[3] unterstützt wird und auch hier die Grundlage weiterer Ausführungen bildet. Betriebliche Planung läßt sich dann allgemein abgrenzen als ein zukunftgerichtetes Treffen von Entscheidungen,durch die der betriebliche Prozeß aufgrund eines festgelegten Zieles[4] und des Rationalprinzips in seinen Phasen geregelt werden soll.

---

1 Koch,H.: Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, a.a.O., S. 9.

2 Koch,H.: Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, a.a.O., S. 11.

3 Zwehl,W.v.: Untersuchung zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses, Diss. der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät,Göttingen, Göttingen 1968, S.50 und die dort angegebene Literatur. Ferner vgl.: Seitz,M.: Probleme der betrieblichen Planung bei im Zeitablauf wechselnden Marktverhältnissen, in: Pack,L.(Hrsg.): Schriften zur theoretischen und angewandten Betriebswirtschaftslehre, Band 3, Wiesbaden 1968, S.21; Albach,H.: Systeme der Planung in großen Unternehmensgruppen, in: Busse von Colbe,W. u. Meyer-Dohm,P.(Hrsg.): Unternehmerische Planung und Entscheidung, Bochumer Beiträge zur Unternehmungsführung und Unternehmensforschung, Band 2, Bielefeld 1969, S.13; Häusler,J.: Planung als Zukunftsgestaltung, Voraussetzung, Methodik und Formen der Planung in soziotechnischen Systemen, in: Schriftenreihe des Berliner Arbeitskreises für betriebliche Führungskräfte (Hrsg.): Fortschrittliche Unternehmensführung, Band 1, Wiesbaden 1969, S. 30ff; Wild,J.: Verfahren der Planungsrechnung, a.a.O., Sp. 1413.

4 Eine betriebliche Zielvorstellung muß schon vor jeder Planung vorhanden sein. (Vgl. Baur,W.: Neue Wege der betrieblichen Planung, Berlin, Heidelberg,New York 1967, S. 3). Dabei wird das jeweilige Ziel von der Betriebspolitik vorgegeben, grundsätzlich "die Zentralaufgabe [im Original kursiv] des Top-Managements" (Mellerowicz, K.: Betriebspolitik - die Kernaufgaben der Betriebsführung, in: Meyer,C.,W. (Hrsg.): Probleme der Betriebsführung, Festschrift zum 65.Geburtstag von Otto,R. Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 86).

Nach Festlegung des üblicherweise in der Betriebswirtschaftslehre angewandten Planungsbegriffes sei jetzt die Bundeswehrplanung mit ihren Funktionen dargestellt, um mit den gewonnenen Erkenntnissen zu einer weiterführenden Aussage über die "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" zu gelangen. Die Bundeswehr unterscheidet folgende Planungsfunktionen:

"-- Militärstrategische Planung,
-- Langfristige Planung (Zielplanung),
-- Mittelfristige Planung (Programmplanung),
-- Plandurchführung und
-- Plankontrolle".[1]

Während die "Militärstrategische Planung" einen Zeitraum von mindestens 15 Jahren umfaßt und allgemeine Trenduntersuchungen und Prognosen unter anderem über Umweltentwicklung sowie politische Ziele und Absichten in eine "militärische Konzeption" für diesen Zeitraum umwandelt, ist die "Langfristige Planung" auf einen Zeitraum von 10-15 Jahren begrenzt. Sie legt schon im Ergebnis die organisatorischen, personellen, materiellen und finanziellen Ziele langfristig im "Streitkräfteplan" fest.Auf der Grundlage dieses Streitkräfteplanes werden dann im Rahmen der "Mittelfristigen Planung" Ziele für den Endpunkt des ersten Fünfjahresraumes und für jedes einzelne Jahr bestimmt,was eine Ausgabenplanung mit beinhaltet und im Ergebnis daher auch als Grundlage für den Haushaltsvoranschlag dient. Die Durchführung des geplanten Programms und die Erstellung von daraus resultierenden Folgeplänen liegt in den Händen von zuständigen Stellen im Verteidigungsministerium und den nachgeordneten Bereichen. Dort wird allerdings nicht nur für die "Plandurchführung" verantwortlich gezeigt, sondern auch für die "Plankontrolle".[2]

---

1 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 13.

2 Zu den obigen Ausführungen vgl. im Einzelnen: BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 13ff.

Diese nur in Grundzügen und mehr skizzenhaft dargestellte Bundeswehrplanung möge hier zum inhaltlichen Charakteristikum des Begriffes genügen, wobei im Folgenden nur noch festzustellen ist, in wie weit der zugrundeliegende betriebswirtschaftliche Planungsbegriff mit dem bundeswehreigentümlichen übereinstimmt. Bei den angeführten Planungsfunktionen "Militärstrategische Planung", "Langfristige Planung" und "Mittelfristige Planung" sind die bei der Festlegung des betriebswirtschaftlichen Planungsbegriffes geforderten Prämissen der Zukunftgerichtetheit, des vorgegebenen Zieles, des Systems von Entscheidungen und auch der allgemeingültige Gesichtspunkt der Rationalität nachweisbar, besonders der wichtige Punkt der Entscheidungsfindung, da ohne sein Vorhandensein eine weitere Planung in der dargestellten Kette nicht möglich wäre. Die Funktionen "Plandurchführung" und "Plankontrolle" können allerdings nicht mehr allgemeingültig unter den hier verwandten Begriff Planung subsumiert werden, da es sich bei ihnen grundsätzlich nur um eine Durchführung und Kontrolle eines vorgegebenen Planes handelt.[1] Neben den"Planungsfunktionen" gibt es in der Bundeswehr zu ihrer Unterstützung noch "Planungshilfen", von denen eine, die hier darzustellende Bundeswehrkostenrechnung ist.[2]

Nach Aussage des Bundesministeriums der Verteidigung[3] hat das "Planungssystem der Bundeswehr" unter anderem auch die Aufgabe, "eine ökonomische Betriebsführung" der Streitkräfte zu ermöglichen. Ohne im weiteren auf diese Zielvorstellung eingehen zu wollen, die eine globale Un-

---

1 Die Entwicklung von Folgeplänen im Rahmen der Plandurchführung sei bei dieser prinzipiellen Aussage allerdings nicht berücksichtigt.

2 Daneben gelten noch als weitere Planungshilfen Operationsresearch und ein Management - Informationssystem. (Vgl. BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 16).

3 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 16.

tersuchung des gesamten Planungssystems fordert, stellt sich im Rahmen der Analyse nochmals verstärkt die Frage, ob die angesprochene Bundeswehrkostenrechnung als "Planungshilfe" obiger Zielsetzung genügt und damit letztlich mit ihren Kosten ein Beurteilungskriterium für den ökonomischen Gebrauch und Verbrauch der Produktionsfaktoren bilden kann.

In der betrieblichen Kostenrechnung werden grundsätzlich als Verrechnungsverfahren die Kostenarten - Kostenstellen - und Kostenträgerrechnung unterschieden. Hierbei dient die Kostenartenrechnung "der vollständigen Erfassung der Kosten nach Arten, in der Dimension Kosten/Periode" und die Kostenstellenrechnung (meist mit Hilfe eines Betriebsabrechnungsbogens) der Verteilung der Kosten, die nicht unmittelbar dem jeweiligen Erzeugnis zugerechnet werden können, zuerst auf Kostenstellen, ebenfalls in der Dimension Kosten/Periode.[1] Auf die Erörterung der Kostenträgerrechnung, die grundsätzlich, auch in Verbindung mit der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung eine Zurechnung der Kosten auf die Produkte vornimmt, kann verzichtet werden. Ihre Darstellung ist sowohl für die hier abzuhandelnde Wirtschaftlichkeitskontrolle nicht relevant, als auch für die Bundeswehr nur dort von Bedeutung, wo im Sonderfall ein direkter Marktkontakt bestehen sollte (Bergung eines zivilen Lastwagens).

In Anlehnung an Schönfeld und Huch[2] sei das betriebliche Kostenrechnungssystem wie folgt skizziert.

---

1 Huch,B.: Einführung in die Kostenrechnung, 2., durchgesehene und erweiterte Auflage, Würzburg-Wien 1972, S.17; ferner: Kalveram,W.: Industrielles Rechnungswesen, Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen - Betriebsabrechnung - Kostenrechnung, 6. überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1968, S. 168 f.

2 Schönfeld,H.-M.: Kostenrechnung I, 6.,erweiterte Auflage, Stuttgart 1972, S. 21; Huch,B.: Einführung in die Kostenrechnung, a.a.O., S. 17.

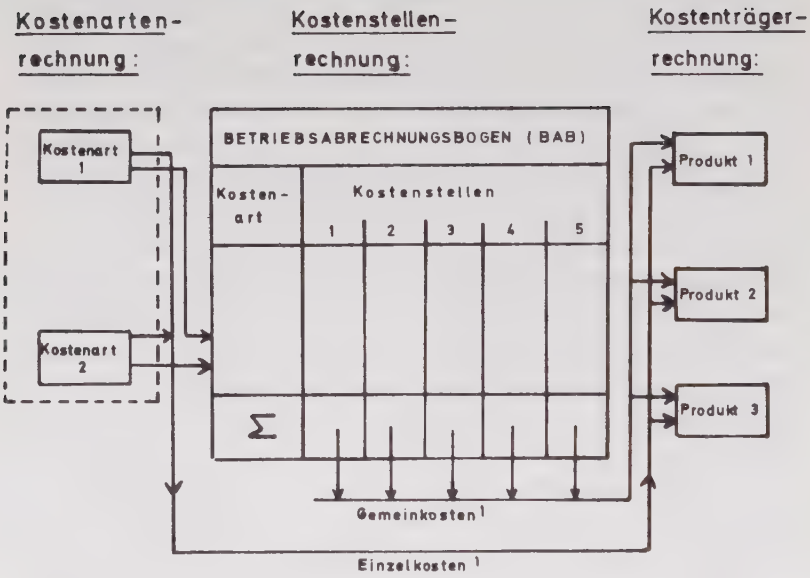


Abbildung 1

---

1 Einzelkosten werden den Produkten direkt zugerechnet (z.B. bestimmte Materialien). Als Gemeinkosten werden die Kostenarten bezeichnet, für die eine direkte Zurechnung nicht möglich ist, sondern nur auf dem Umweg über eine Kostenstelle (z.B. Lohnkosten im Materiallager). (Vgl. Schönfeld,H.-M.: Kostenrechnung I, a.a.O., S. 19).

Zur Organisation der Buchführung sowie der Abrechnungstechnik ist grundsätzlich ein Kontenrahmen - die systematische Einteilung der Konten in Klassen - und ein Kontenplan - die Erfassung sämtlicher im Betrieb genutzten Konten - erforderlich, wie er zum Beispiel als Empfehlung vom Bundesverband der Deutschen Industrie vorliegt. Auch die Kostenrechnung, als innerbetriebliche Leistungsverrechnung, kann in diese Systematik mit integriert werden.[1]

Analog den dargestellten betriebswirtschaftlichen Überlegungen hat auch die "Stabsabteilung Planung" im Verteidigungsministerium ein auf die besonderen Verhältnisse der Bundeswehr abgestelltes Gliederungsschema entwikkelt, und zur Grundlage der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" gemacht.[2] Abbildung 2 zeigt die Übersicht. Nach Aussage der "Stabsabteilung Planung"[3] dient das dargestellte Schema als Grundlage, um "Kosten" nach Kostenarten zu ermitteln und den Kostenstellen gegebenenfalls auch Kostenträgern zuzurechnen.

Erinnert man sich der früher abgehandelten betriebswirtschaftlichen Kostendefinition und betrachtet das in Abbildung 2 dargestellte Tableau unter diesem Blickwinkel, so kann festgestellt werden, daß die Gliederung wohl nicht nur Kosten- sondern auch Ausgabenarten enthält. Diese auch vom Verteidigungsministerium erkannte Unstimmigkeit in der Kostenrechnung wird mit der Behauptung zu entkräftigen versucht, daß Kosten und Ausgaben auf das gesamte Rechnungsjahr bezogen "häufig" zusammenfallen und daher beide Begriffe nebeneinander verwendet werden können.[4]

---

1 Vgl. hierzu: Gemeinschafts-Kontenrahmen der Industrie (GKR) und Gemeinschafts-Kontenplan zum GKR, in: Bundesverband der Deutschen Industrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß (Hrsg.): Gemeinschafts-Richtlinien für die Buchführung (GRB), Teil I der Gemeinschafts-Richtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie, 2. Auflage, Frankfurt am Main [o.J.], B 11 und B 12, ferner: Bundesverband der Deutschen Industrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß (Hrsg.): Industrie-Kontenrahmen "IKR", 4. Auflage, Bergisch Gladbach 1971, S. 16ff.

2 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 27.

3 Ebenda, S. 26.

Übersicht der Kosten- und Ausgabenarten

Forschung und Entwicklung Klasse 1	Investitionen Klasse 2	Betriebskosten Klasse 3	Allgemeine Bundeswehraufgaben Klasse 4
10 Wehrtechnische Forschung	20 Material	30 Personal	40/41 Allgemeine Bundeswehr Infrastruktur
	200 Wehrmaterial	300 Allgemeine Personalkosten	
	201 Standortgebundenes Material u. Ausstattungen d.Verwaltungsdienststellen	301 Personalnebenkosten	42/43 Beiträge an NATO-Institutionen
11 Forschung außerhalb der Wehrtechnik	202 Vorräte	31 Material	
		310 Einzelverbrauchsgüter u. Fremdleistungen zur Erhaltung u. Instandsetzung des Wehrmaterials	44/45 Erstattung von Aufwendungen anderer Behörden
12 Entwicklungsvorbereitung	21 Infrastruktur		
	210 Erwerb von Liegenschaften		
13-16 Wehrtechnische Entwicklung	211/212 Bau u. erstmalige Instandsetzung von Gebäuden u. Anlagen	311 Einzelverbrauchsgüter u. Fremdleistungen zur Erhaltung und Instandsetzg. des standortgebundenen Materials u. Ausstattung d.Verwaltungsdienststellen	46/47 Ausgaben für weitere zentrale Bw-Aufgaben
17 Entwicklung außerhalb der Wehrtechnik	213 Liegenschaftsgerät	312 Verbrauch von POL	48 Ausgaben, denen zweckgebundene Einnahmen gegenüberstehen
		313 Verbrauch von Munition	
		314 Gerätemieten	
		32 Infrastruktur	
		320 Kosten d. Unterhaltung	
		321 Kosten d. Bewirtschaftung	
		322 Mieten, Pachten u. sonstige Abgaben	
		33 Allgemeine Betriebskosten	

Abbildung 2:

Quelle: BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 27.

Weist schon das Wort "häufig" darauf hin, daß eine synonyme Verwendung der beiden Begriffe grundsätzlich ausgeschlossen ist, da ja damit impliziert ist, daß Ausnahmen möglich sind, die eine differenzierte Betrachtung erfordern, so soll doch noch auf anderem Weg versucht werden, die mangelnde Stichhaltigkeit obiger Behauptung zu beweisen. Als Voraussetzung sei hierbei festgestellt, daß nicht der betriebswirtschaftliche, sondern der Ausgabenbegriff[1] des Staatshaushaltes berücksichtigt wird, und die Länge der Periode der des Bundeshaushaltsjahres entsprechen soll. Die so durchgeführte Festlegung beider Begriffe wird mit der im Außenverhältnis des Betriebes Bundeswehr vorhandenen Verflechtung mit dem Staatshaushalt begründet. Mit diesen Prämissen und unter Berücksichtigung der oben angeführten Kostendefinition würden sich bei einer synonymen Verwendung des Ausgaben- und Kostenbegriffs unter anderem (ceteris paribus) folgende hypothetische Situationen ergeben.

Es durfte beispielsweise in der Bundeswehr keinerlei Bevorratung von Betriebsmitteln stattfinden, oder die Bestandsmenge auf den Lagern müßte im Zeitablauf konstant gehalten werden. Nur so ist gewährleistet, daß das gesamte eingekaufte Wehrmaterial in der Periode auch verzehrt wird, beziehungsweise bei Konstanz der Lager die gleiche Menge, die verbraucht, auch wieder nur gekauft wird (dann gilt: Ausgabe gleich Kosten). Schon ein Auffüllen der Lager über die letztjährige Bestandmenge hinaus würde bei gleichem Verzehr zu Ausgaben ungleich Kosten führen (Ausgaben größer Kosten), genau wie umgekehrt eine Verminderung des Lagerbestands ohne gleichzeitige Wiederauffüllung (Kosten größer Ausgabe).

Eine weitere Folgerung würde sich auch bei den Nichtverbrauchsgütern ergeben. Auch die für ihren Einkauf stattgefundene Ausgabe müßte sich in der gleichen Periode voll in Kosten umwandeln. Neben den angesprochenen Problemen

---

1 Zu beiden Begriffen vgl. S. 52, Fußnote 1, und Seite 57, Fußnote 2.

zur Vorratshaltung würde diese Feststellung weiterhin bedeuten, daß die zur Leistungserstellung eingesetzten Nichtverbrauchsgüter in jeder Periode voll verbraucht werden müßten. Ohne den sprachlichen Anachronismus solche Materialien dann als "Nichtverbrauchsgüter" zu bezeichnen, näher zu beleuchten, ist es auch von der Sache selbst her ein absurder Gedanke, denn es wäre zu folgern, daß die Bundeswehr jährlich von Grund auf beispielsweise mit Panzern, Flugzeugen, Schiffen usw. neu auszustatten sei.
Damit ist auch ohne weitere Beispiele die grundsätzliche Unhaltbarkeit der Behauptung, die Begriffe Ausgaben und Kosten synonym zu behandeln, bewiesen, da sie inhaltlich grundsätzlich Unterschiedliches aussagen. Daneben sei aber auch nochmals an die auf S. 52 ff. durchgeführte Untersuchung über den "wertmäßigen" und "pagatorischen" Kostenbegriff hingewiesen. Wie sich dort im Ergebnis zeigte, war eine andere Bewertung des Mengenverbrauchs der Kosten zur betrieblichen Leistungserstellung als mit den Anschaffungspreisen, sei es nach dem "Prinzip der Zweckmäßigkeit", oder auf der Grundlage der Koch'schen Hypothesenbildung, jederzeit möglich. Auch diese Feststellung trägt dazu bei, jetzt noch eine mögliche wertmäßige Diskrepanz zwischen entsprechenden Ausgaben und Kosten aufzuzeigen, so daß eine synonyme Verwendung beider Begriffe schon allein aus diesem Grund nicht möglich ist.

Betrachtet man das in Abbildung 2, Seite 66 dargestellte Gliederungsschema unter dem Gesichtspunkt der hier erörterten rechnungstechnischen Überlegungen, so läßt sich in erster Linie die Klasse 3 "Betriebskosten" unter den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff subsumieren. Hier kann ein Verbrauch und Gebrauch im Hinblick auf die Leistungserstellung sowie Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft noch am ehesten nachgewiesen werden, obwohl auch Klasse 3 Konten enthält, für die eine Zuordnung schwerfällt (z.B. Konto 310 oder Kto 311). Des wei-

teren fällt auf, daß in dem Kontenplan im Gegensatz zur betriebswirtschaftlichen Gepflogenheit keine kalkulatorischen Kostenarten berücksichtigt werden, was mit dem Hinweis, die Bundeswehr sei nach dem "Bedarfsdeckungsprinzip" orientiert[1], begründet wird. Bei diesen Betrieben handelt es sich nach der betriebswirtschaftlichen Terminologie hauptsächlich um Einheiten der öffentlichen Wirtschaft, deren oberste Zielfunktion nicht das Streben nach maximalem Gewinn, sondern in der Bedarfsdeckung der Bevölkerung zu sehen ist; wobei eine konkrete Ergänzung der Zielfunktion mit dem Hinweis Bedarfsdeckung - Kostendeckung oder "angemessener" Gewinn - notwendig ist.[2] Ohne den Begriff der kalkulatorischen Kostenarten nun genau abhandeln zu wollen, sei festgestellt, daß ihre Verrechnung "die Genauigkeit, Vergleichbarkeit und Aussagefähigkeit der Kostenrechnung" erhöht[3], da diese Rechnung dann unabhängig von Rechtsform (kalk. Unternehmerlohn), der Finanzierungsweise (kalk. Zinsen), der Bilanzierungsweise (kalk. Abschreibung) und dem Eintritt von Wagnissen (kalk. Wagniszuschläge) ist.[4] Ihr Zweck besteht in der Kostenrechnung also darin, die Produkte mit dem Werteverbrauch zu belasten, der unabhängig von der Erfolgsrechnung, tatsächlich stattgefunden hat. Damit ist auch die Begründung des Verteidigungsministeriums betriebswirtschaftlich hinfällig geworden, denn auch die

---

1 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung ein Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 28.

2 Vgl. Diederich,H.: Grundtatbestände der Betriebswirtschaftslehre, in: Jacob,H.(Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre in programmierter Form, a.a.O., S.35. Zuschußbetriebe gestalten ihre Preispolitik allerdings ausschließlich nach sozialen Erwägungen und erreichen daher vielfach noch nicht einmal Kostendeckung. (Vgl. Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 10., unveränderte Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1971, S.138).

3 Huch,B.: Einführung in die Kostenrechnung, a.a.O., S.32.

4 Vgl. Fischer,J., Heß,O., Seebauer,G.(Hrsg.): Buchführung und Kostenrechnung, 2.Auflage, Leipzig 1940, S.266; ferner: Huch,B.: Einführung in die Kostenrechnung, a.a.O, S.32.

nach dem Bedarfsdeckungsprinzip orientierten Betriebe müssen unabhängig ihrer jeweiligen Zielsetzung zuerst ihre Produktpreise kalkulieren, und dabei gehören grundsätzlich auch kalkulatorische Kostenarten berücksichtigt. Beachtet man aber die mit dieser Verrechnung verbundene grundsätzliche Zielsetzung Kosten auf die Produkte zu verteile, und unter anderem auch aperiodisch anfallende Verluste durch die kalkulierten Preise abzufangen (kalk. Wagnisse), so ist festzustellen, daß in dieser Zielvorstellung aufgrund des fehlenden Marktkontakts der Streitkräfte auf der Absatzseite, die Begründung für die fehlenden kalkulatorischen Kostenarten gesucht werden kann.

Die auf der Kostenartenrechnung aufbauende Kostenstellenrechnung ist bei der Bundeswehrkostenrechnung "in Form des organisatorischen Dienststellenverzeichnisses" gegliedert.[1] Kostenstellen sind hier die einzelnen Bataillone, selbständige Kompanien[2] und vergleichbare Einheiten der einzelnen Teilstreitkräfte, die im Rahmen der Bundeswehr in sich geschlossene Funktionsbereiche mit fest umrissenen Aufgaben bilden. Wie oben unter Abschnitt 3.3. dargestellt, wird auch auf dieser Ebene hauptsächlich die Materialwirtschaft der Bundeswehr durchgeführt, das Wehrmaterial also angefordert, erfaßt, verrechnet und kontrolliert.[3]

---

1 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 28.

2 Unter selbständigen Kompanien werden Einheiten verstanden, die zum Nachweis des Wehrmaterials auf einer Materialbestandskartei STAN und/oder einer Materialbestandskartei Vorrat verpflichtet sind. (Vgl. BMVg(Hrsg.): VWH 21, a.a.O., Vorbemerkungen).

3 Als weiterer Grund für die Brauchbarkeit des Dienststellenverzeichnisses gibt das BMVg an, daß es möglich sei, eine Aggregation der Kostenstellen auf den verschiedenen Ebenen der Bundeswehr - Brigade - Division - Korps - durchzuführen, um somit "das gesamte Kostenfeld der Bundeswehr abdecken". (BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 30).

Die Kostenträgerrechnung als dritten großen Teilbereich des betrieblichen Kostenrechnungssystems wird aus bereits angeführten Gründen in der Bundeswehrkostenrechnung grundsätzlich nicht eigenständig geführt. Zur Durchführung der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" wird dort eine Unterscheidung der Rechnung in die drei Teilbereiche "Istkostenrechnung, Plankostenrechnung und Kostenstatistik"[1] vorgenommen. Wie in der Betriebswirtschaftslehre werden auch dabei unter Istkosten definitionsgemäß die Kosten verstanden, die während einer bestimmten Abrechnungsperiode tatsächlich verursacht wurden.[2] Anders aber als das betriebliche Rechnungswesen, das mit der Istkostenrechnung den effektiven ex-post Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen der Periode erfaßt[3], um dann letztlich diese "Istkosten jeder Abrechnungsperiode möglichst lückenlos auf die Kostenträger zu verrechnen"[4], richtet sich die Istkostenrechnung der Bundeswehr nach der Zielvorstellung der Bundeswehrkostenrechnung "Bereitstellung von Unterlagen für Planungszwecke" aus.[5] Daher werden auch nicht die Kostenar-

---

1 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 30.

2 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 5.Auflage, Opladen 1972, S.27; ferner: vgl. BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S.30.

3 Dabei erfaßt die Istkostenrechnung in der Regel auch die kalkulatorischen Kostenarten. (Vgl. Schwantag,K.: Der heutige Stand der Plankostenrechnung in deutschen Unternehmungen, in: ZfB, 20.Jg.(1950), S.392).

4 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.28.

5 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S.31.

ten Jahr für Jahr für jede in Frage kommende Kostenstelle im Bundeswehrbereich neu verrechnet, sondern es werden nur "Repräsentativerhebungen" der angefallenen durchschnittlichen jährlichen "Betriebskosten" bei "ausgewählten typischen Kostenstellen" durchgeführt, was nach Aussage des Bundesministeriums der Verteidigung[1] als Istkostenrechnung für die Zwecke der Bundeswehrplanung genügt.

Soll die Istkostenrechnung einen Aufschluß über die "Betriebskosten" der Vergangenheit geben, so besteht die Aufgabe der "Plankostenrechnung" innerhalb der Bundeswehrkostenrechnung darin, "Normwerte (Sollzahlen) für in der Zukunft liegende Zeiträume zu erarbeiten und vorzugeben".[2] Hierbei sollen es nach Aussage des Verteidigungsministeriums die "Normwerte" dann ermöglichen, "im Rahmen der Planung von Projekten und Einzelmaßnahmen sowie bei der Streitkräfte- und Programmplanung Planmengen und Leistungen zu bewerten".[3]

---

1 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S.30 ff.

2 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 32. Grundsätzlich ähnlich definiert es für den Bereich der Betriebswirtschaftslehre Kilger, wenn er mit Plankostenrechnung alle Verfahren bezeichnet, "bei denen für bestimmte Planungsperioden im voraus die Verbrauchsmengen und die Preise aller Kostengüter geplant und hieraus Plankosten abgeleitet werden" (Kilger,W.: Plankostenrechnung, in: Kosiol,E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O.,Sp.1343; ferner: Nowak,P.: Plankostenrechnung, in: Seischab,H. u. Schwantag,K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, begründet von Heinrich Nicklisch, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Bd.III, Kreditwürdigkeitsprüfung-Teilwert, Stuttgart 1960, Sp.4332).

3 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S.32. Die "Normwerte" werden in "Standards" und "Richtwerte" unterschieden. Während die Standards schon leistungsbezogen sind und auf der Grundlage der Istkostenrechnung unter Berücksichtigung zukunftsbezogener Faktoren ermittelt werden (z.B. Materialerhaltungskosten eines Panzers pro Jahr bei einer bestimmten Fahrleistung), werden die diesen Anforderungen noch nicht entsprechenden Richtwerte aufgrund entsprechender Istausgaben des Haushalts ermittelt (z.B. Istausgaben für alle Panzer, dividiert durch Zahl der Panzer). (Vgl. BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 35ff).

Sind die "Normwerte" für einzelne Kostenstellen im Bundeswehrbereich ermittelt, so werden die Ergebnisse mit Hilfe des "Dienststellenverzeichnisses" auf den einzelnen Organisationsebenen - Brigade, Divisinn, Korps - zusammengefaßt, womit sich nach Aussage des Verteidigungsministeriums[1] die Möglichkeit bietet, "von der Kostenstelle ausgehend einen kostenmäßigen Überblick über den gesamten Bundeswehrbereich zu gewinnen" und damit für "Planungszwecke brauchbare Werte" zur Verfügung zu haben.

Ähnlich dem betrieblichen Rechnungswesen, das Zahlen der Buchhaltung, Bilanz und Kostenrechnung statistisch auswertet[2], befaßt sich auch die Kostenstatistik der Bundeswehrkostenrechnung mit der Aufbereitung und Auswertung der erzielten Ergebnisse.[3] Auch hierbei liegt der Schwerpunkt beim Vergleich der Ergebnisse der Ist- zur Plankostenrechnung in der Bereitstellung von Unterlagen für Planungszwecke, da wie das BMVg glaubt festzustellen, "die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit als weiteres Ziel der Kostenauswertung... im Bereich der Bundeswehr nur mit erheblichen Einschränkungen zu verwirklichen" sei.[4] Als Grundlage stehen hierbei zur Verfügung der Kostenartenzeitvergleich, der die Entwicklung der Kostenarten im Zeitablauf sichtbar macht, der Kostenarten Soll-Ist-Vergleich, der die Abweichungen der tatsächlich eingetretenen Kosten zu den Sollkosten aufzeigt, und der Kostenstellenvergleich. Letzterer stellt nach Aussage des Bundesministeriums der Verteidigung[5] mit seinen drei "Erscheinungsformen Kostenstellenzeitvergleich, Betriebsvergleich und Kostenstellen Soll-Ist-Vergleich die optimale Form der Kostenauswertung dar".

---

1 BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 30 u. S. 35.
2 Vgl. Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 490.
3 Vgl. BMVg (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 38.
4 Ebenda, S. 39.
5 Ebenda, S. 41.

Begründet wird diese Feststellung mit dem Hinweis, daß mit dem Kostenstellenvergleich "der Ort der Kostenverursachung sowie die Verantwortlichkeit des Stellenleiters" deutlich gemacht werden, und mit dieser Vergleichsform auch "der Schlüssel zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit" gefunden ist.[1]

Nach der in großen Zügen dargestellten "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" besteht die Aufgabe nun nicht in einer kritischen Würdigung des Beschriebenen unter der Zielsetzung, Bereitstellung von Unterlagen für Planungszwecke. Vielmehr ist Ausgangspunkt der Analyse, die zu Beginn der Darstellung gestellte Frage, inwieweit die Bundeswehrkostenrechnung den Forderungen nach Kostenermittlung und Kostenkontrolle genügt, und damit eine Möglichkeit verschafft, den Verbrauch und Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit zu beurteilen. Dabei ergibt sich zwangsläufig als erste Überlegung aus dem bisher Beschriebenen, in wie weit die "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" überhaupt nach der betriebswirtschaftlichen Systematik als Kostenrechnung bezeichnet werden kann.

Ausgehend vom betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff, der grundsätzlich auf den Verzehr von Gütern und Dienstleistungen zur Leistungserstellung aufbaut[2], der Hauptzielsetzung der Bundeswehrkostenrechnung und der dargestellten Klassifikation ihrer "Betriebskosten", kann festgestellt werden, daß dort grundsätzlich mehr haushaltsrechtliche Ausgaben und weniger betriebswirtschaftlich definierte Kosten angesprochen werden. Deshalb darf gefolgert werden, daß der Begriff "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" nach betriebswirtschaftlicher Terminologie zumindest leicht mißverstanden werden kann, die Bundeswehr daher gut beraten wäre,diese Rechnung in "Aus-

---

1 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 41.

2 Vgl. Ausführungen S.51 ff.

gabenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" umzubenennen. Mit ihrer Zielvorstellung bildet sie mit "die Grundlage für die Aufstellung des Haushaltsplans sowie für den Beitrag des Bundesministeriums der Verteidigung zur mehrjährigen Finanzplanung des Bundes".[1] Sie zeigt somit, daß sie weniger eine Kostenrechnung darstellt als vielmehr eine Kapitalbedarfsrechnung zur Ermittlung des zukünftigen Bedarfs der Streitkräfte an Finanzierungsmitteln, von Seibel[2] zweckentsprechend als "Finanzierungsbedarfsrechnung" bezeichnet. Da der Finanzierungsbegriff betriebswirtschaftlich gleichermaßen "Mittelbeschaffung und Mitteldisposition" umschließt und somit letztlich alle finanziellen Fragen einer Betriebswirtschaft erfaßt[3], erscheint eine Zuordnung der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" unter obiger Begriffsbestimmung gerechtfertigt zu sein.

---

1 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 38.

2 Seibel,J.,J.: Der Kapitalbedarf des Industriebetriebes und seine Bestimmungsfaktoren, Diss. der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken, Saarbrücken 1961, S. 11.

3 Beckmann,L.: Finanzierung, in: Seischab,H. und Schantag, K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, begründet von Heinrich Nicklisch, 3., völlig neu bearbeitete Auflage, Band II, Finanzausgleich - Kreditversicherung, Stuttgart 1958, Sp. 1831; ferner vgl. Gutenberg,E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Dritter Band, Die Finanzen, 6. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1973, S. 5ff; Goldschmidt,H.,O.: Dynamische Finanzplanung mit Hilfe der mathematischen Programmplanung, in: Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft (Hrsg.): Dynamische Betriebsführung, Elastische Anpassung der Unternehmung an die Dynamik der Märkte, Vorträge des 12. Deutschen Betriebswirtschafter-Tages, Berlin 1959, S. 68; Seibel,J.,J.: Der Kapitalbedarf des Industriebetriebes, a.a.O., S. 13.

Damit ist die "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" aufgrund ihrer Zielsetzung, auch ohne weitere Beweisführung, wenig oder sogar überhaupt nicht geeignet, "die optimale Form der Kostenauswertung" darzustellen, die Verantwortlichkeit des Stellenleiters für die Kosten deutlich zu machen und den "Schlüssel zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit" zu bilden, wie es das Verteidigungsministerium zu glauben scheint.[1] Um diese Forderungen erfüllen zu können, müssen daher Kriterien herangezogen werden, die einer Kostenrechnung mit der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle genügen.

4.3. Überlegungen im Bereich der Teilstreitkräfte zur Konkretisierung des Wirtschaftlichkeitsprinzips

Neben der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" gibt es innerhalb der Streitkräfte noch andere Untersuchungen, um das Problem einer wirtschaftlichen Betriebsführung in den Griff zu bekommen. An Literatur sei hierbei zuerst auf die "Vorläufige Allgemeine Versorgungsweisung über die Vorrats- und Verbrauchssolle sowie über die Bedarfserrechnung in der Marine"[2] aus dem Jahre 1960 verwiesen.

Die dort gemachten Ausführungen beschäftigen sich überwiegend mit der Aufstellung eines Verbrauchssolls für die einzelnen Versorgungsartikel der Einheiten und Dienststellen in der Teilstreitkraft Marine. Danach sollen die bestandsnachweisenden Einheiten nach Absprache mit den

---

1 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 41.

2 Der Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab der Marine (Hrsg.): Vorläufige Allgemeine Versorgungsweisung über die Vorrats- und Verbrauchssolle sowie über die Bedarfserrechnung in der Marine (VorlAVersW Nr. B-2), Bonn 1960 (im folgenden zitiert: BMVg (Hrsg.): VorlAVersW Nr. B-2).

jeweiligen Endverbrauchern, einen Vorschlag über den mengenmäßigen Höchstverbrauch einzelner Versorgungsartikel an die vorgesetzte Kommandobehörde geben. Diese Behörden prüfen und koordinieren dann die Vorschläge und setzen anschließend für die ihnen unterstellten Einheiten Höchstverbrauchsmengen für die einzelnen Versorgungsgüter fest, die dann innerhalb eines festgelegten Zeitraums von den bestandsnachweisenden Einheiten angefordert werden können.[1]

Mit der Versorgungsanweisung des Führungsstabes der Marine erscheint durch die Festlegung von Höchstverbrauchsmengen für einen Zeitraum zwar grundsätzlich eine Verschwendung von Versorgungsartikel unterbunden zu sein - korrekte Angaben der untergebenen Truppenteile bei der Höchstsollermittlung allerdings vorausgesetzt. Da diese vorgegebenen Mengen aber einerseits in der Regel nicht überschritten werden dürfen, andererseits das Soll aber ob Bedarf vorliegt oder nicht angefordert werden kann, verspricht das angewandte Verfahren grundsätzlich keine wirtschaftlichere Betriebsführung, sondern nur die Sicherheit, daß die vorgegebenen Normen eingehalten werden. Das kann allerdings, wie früher auf S. 47 an Sparsamkeit angeführt, sogar letztlich unwirtschaftlich sein. Diese Folgerungen scheinen zum Teil auch den Verantwortlichen bei der Erstellung der Vorschrift bewußt geworden zu sein, denn sie weisen explizite darauf hin, daß Anforderungen sich nicht nur nach dem "tatsächlichen Bedarf innerhalb der Grenze dieser Höchstmengen" zu richten haben, sondern auch "die allgemeinen Grundsätze der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit" dabei zu beachten sind.[2]

---

1 Vgl. BMVg(Hrsg.): VorlAVersW Nr. B-2, a.a.O., S. 6f.

2 BMVg(Hrsg.): VorlAVersW Nr. B-2, a.a.O., S. 7. ("tatsächlichen Bedarf ..." im Original unterstrichen).

Neueren Datums ist der Erlaß des Inspekteurs des Heeres vom 5.10.1972, der sich mit der Forderung des wirtschaftlichen Denkens und Handelns im Heer beschäftigt.[1] In dieser Vorschrift wird der Truppe zur Auflage gemacht:
a) alle Übungsvorhaben von mehr als 12 Stunden Dauer und
b) aus jedem zweiten Wochendienstplan ein dem Ausbildungsleiter geeignet erscheinendes Ausbildungsvorhaben

mit vom Führungsstab Heer vorgegebenen Kostensätzen vorzukalkulieren (vgl. Anlage IV), um mit dieser Maßnahme einen Überblick über die insgesamt bei einer Übung anfallenden Kosten zu gewinnen. Nach Beendigung der jeweiligen Übung bzw. des Ausbildungsvorhabens ist durch eine entsprechende Nachkalkulation mit den gleichen Kostensätzen die Richtigkeit oder die Fehleinschätzung der Vorkalkulation zu überprüfen, um aus dieser "Kostenvergleichsrechnung.. Schlußfolgerungen für künftige Maßnahmen zu ziehen".[2] Dabei sind in die Nachkalkulation noch als zusätzliche Positionen die "Materialverluste", "Unfallschäden" und "Übungsschäden" aufzunehmen, um durch diese Angaben, nach Aussage des Verteidigungsministeriums[3], "Hinweise auf die Disziplin der Truppe und damit für Erziehung und Ausbildung" zu bekommen. Eine Prüfung des nach Formblatt (vgl. Anlage V) erstellten Kostenvoranschlags und eine Stellungnahme dazu, durch die nächst-

---

1 Bundesministerium der Verteidigung, Inspekteur des Heeres (Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, Allgemeiner Umdruck Nr.10 (Fü H IV 6 - Az 09-60-00-02), Bonn, den 5.10.1972 (im folgenden zitiert: BMVg(Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer).

2 BMVg (Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., S. 3.

3 BMVg (Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., S. 4.

höhere Dienststelle, wird nur bei Vorkalkulation der Ausbildungsvorhaben aus dem Wochendienstplan gefordert, während die Vorkalkulation der Übungsvorhaben von mehr als 12 Stunden Dauer, wie auch die vorgeschriebenen Nachkalkulationen, grundsätzlich nur der Eigeninformation der aufstellenden Truppenteile und Dienststellen selbst dient.[1] Inwieweit ist dieser Erlaß nun geeignet, das wirtschaftliche Denken und Handeln im Bereich der Streitkräfte allgemein, und besonders im Heer zu fördern, wie es in der Überschrift zur Anordnung hervorgehoben wird? Vor Behandlung dieser Frage kann primär festgehalten werden, daß mit obiger Verfügung das der Materialwirtschaft der Bundeswehr zugrundeliegende, und durch sie geförderte "Mengendenken" nun zugunsten eines "Wertdenkens" verlassen wurde. Unbeachtlich des jeweiligen Bewertungsmaßstabes können diese Werte betriebswirtschaftlich grundsätzlich als Kosten angesprochen werden, da ein bewerteter Gebrauch und Verbrauch zur Leistungserstellung vorliegt.

Mit der Forderung nach Vorkalkulation von Übungen und Ausbildungsvorhaben wird die Frage nach den voraussichtlichen Kosten der geplanten Absichten hervorgehoben. Prinzipiell sind viele Ausbildungsziele, auch bei den Streitkräften, nicht nur auf einem Weg zu erreichen. Werden die einzelnen Wege, die beschritten werden könne,vorkalkuliert[2], so kann sich hier ein Spielraum für den verant-

---

1 Vgl. BMVg (Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., S.3.

2 Der Erlaß fordert, obwohl die Anordnung dafür fehlt, "die verschiedenen Möglichkeiten zum Erreichen eines Ausbildungszweckes..auf ihre finanziellen Auswirkungen hin zu untersuchen.(BMVg(Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., S.2). Dieser Forderung wird sich angeschlossen und sie wird zur Grundlage der weiteren Erörterungen gemacht. Gestattet sei daneben der erneute Hinweis auf die vom BMVg durchgeführte,aber wie dargestellt betriebswirtschaftlich nicht haltbare direkte Beziehung Kosten - Ausgaben.

wortungsbewußten Einheitsführer ergeben, anhand der Kalkulationsunterlagen und dem vorgegebenen Ziel, eine kostenbewußte und damit auch wirtschaftliche Entscheidung über die Aufgabendurchführung zu fällen.

Da es dem Führungsstab des Heeres in seiner Anordnung nicht darum geht, verbindliche Regeln für die Folgerungen aus den jeweiligen Kalkulationen festzulegen, also beispielsweise zu fordern, nur das kostenmäßig günstigste vorkalkulierte Ergebnis als Entscheidungskriterium anzusehen, kann dem Verteidigungsministerium unter Berücksichtigung obiger Ausführungen grundsätzlich zugestimmt werden, daß mit der vorliegenden Anordnung eine Grundlage geschaffen wurde, "die für Ausbildung und Dienstbetrieb entstehenden Kosten zu beurteilen".[1] Weiterhin aber auch Zustimmung in der Ansicht, daß mit dem Erlaß eine Erziehungsgrundlage "zur Mitverantwortung und Mitwirkung aus Einsicht"[2] beim Gebrauch und Verbrauch der Einsatzfaktoren geschaffen wurde. Aus diesem Grund sind beispielsweise auch die Personalkosten vorzukalkulieren, die obwohl grundsätzlich vom betreffenden Einheitsführer unbeeinflußbar, als Kalkulationsposten den Zweck verfolgen, jedem Einheitsführer durch die absolute Höhe als Kostenfaktor, die Notwendigkeit eines sinnvollen Einsatzes der Soldaten vor Augen zu führen.[3]

Es kann also festgehalten werden, daß die vom Inspekteur des Heeres gestellten Forderungen grundsätzlich geeignet sind, den Einheitsführer zu wirtschaftlichem Denken und Handeln anzuleiten; ihn in der Entscheidungsfindung kostenbewußter zu machen. Die Gegenüberstellung der Vormit der betreffenden Nachkalkulation zeigt ihm aber auch aufgrund der gleichen Bewertungsbasis, welche Positionen er falsch geplant hat; die dabei auftretenden Differenzen, was die Fehlplanung bei den einzelnen Kostenpositionen und insgesamt "gekostet" hat.

---

1 BMVg (Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., S. 2.
2 Ebenda, S. 2.
3 Vgl. ebenda, S. 4, sowie Anlage IV.

Eine Überprüfung des wirtschaftlichen Handelns der Einheitsführer ist aber nach betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen und anhand der im Erlaß angeführten Anordnungen, im Ansatz nur bei der Vorkalkulation des aus jedem zweiten Wochendienstplan herausgegriffenen Ausbildungsvorhabens möglich. Nur hier besteht die Forderung nach Vorlage der Kalkulation bei der nächsthöheren Dienststelle, und nachfolgend einer entsprechenden Stellungnahme von dort. Eine grundlegende Überprüfung der wirtschaftlichen Verhaltensweise des Untergebenen kann damit allerdings nicht erreicht werden, da dem Erlaß des Ministeriums keine objektiven Beurteilungskriterien beigegeben wurde, und damit jeder Einheitsführer grundsätzlich erst einmal seine Vorkalkulation so gestalten kann, wie er es als Vorlage bei seinen Vorgesetzten für genehm hält. Mit letzter Aussage ist daher auch impliziert,daß der Einheitsführer - unkorrektes Verhalten vorausgesetzt,- mit der Vorkalkulation auch schon Einfluß auf die betreffende Nachkalkulation nehmen kann, obgleich für diese nur die Durchführung befohlen, ein Nachweis bei vorgesetzten Dienststellen aber nicht erforderlich ist. Weiterhin fehlt in der Anordnung völlig eine Möglichkeit, die Wirtschaftlichkeit im technisch-organisatorischen Bereich zu beeinflussen, also die angefallenen Istkosten zu erfassen, um anhand objektiv vorgegebener Sollwerte damit eine Aussage über die Notwendigkeit bzw. Nichtnotwendigkeit des festgestellten Kostenanfalls zu machen.

Faßt man im Ergebnis die bisherigen Ausführungen zusammen, so kann festgestellt werden, daß die Bundeswehr sich mit dem Problem der wirtschaftlichen Betriebsführung der Streitkräfte auseinandersetzt. Beschäftigt sich die ältere Vorschrift des Führungsstabes der Marine noch mit der Wirtschaftlichkeit ausschließlich unter dem Gesichtspunkt, die Obergrenze des Materialverbrauchs zu limitieren, so ist der neuere Erlaß des Inspekteurs des

Heeres ein deutlicher Schritt vorwärts, zumindest in dem Versuch, das wirtschaftliche Denken und Handeln der Einheitsführer zu fördern.

Allerdings kann das bisher Gesagte nur als Ausgangspunkt weiterführender Überlegungen angesehen werden, da die Streitkräfte mit den beschriebenen Vorschriften letztlich immer noch nicht von der Leitmaxime Wirtschaftlichkeit durchdrungen sind. Unerwähnt bleiben darf zum Schluß nämlich nicht, daß neben den bisher angesprochenen Problemen und Mängel der einzelnen Vorschriften, durch sie nur Führungskräfte vom Einheitsführer aufwärts zur wirtschaftlichen Denkungsweise aufgefordert werden. Wichtig und effektiv erscheint es aber, auch alle Angehörigen der Streitkräfte mit der wirtschaftlichen Denkungsweise vertraut zu machen und sie zur Durchführung einer wirtschaftlicheren Betriebsführung anzuleiten.

4.4. Grundlegende Gedanken beim Aufbau einer Bundeswehr-Kostenrechnung

4.4.1. Das Problem

Nach den Ausführungen des Bundesministeriums der Verteidigung[1] hat vor allen Dingen das "Anwachsen der Betriebskosten" und die demgegenüber geringeren Wachstumsraten der jährlichen Verteidigungshaushalte als Folge zu einer Einengung der Investitionsmöglichkeiten geführt und damit die Forderung nach wirtschaftlichem Denken und Handeln in den Streitkräften verstärkt notwendig gemacht.

Wie aber bereits oben festgestellt, sind alle bisherigen von der Bundeswehr erarbeiteten Verfahren nicht oder nur

---

1 BMVg(Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., S. 1.

wenig geeignet, um die wirtschaftlichere Betriebsführung bei den Streitkräften zu forcieren. Daher sei im weiteren der Versuch unternommen, mit Hilfe des betriebswirtschaftlichen Instrumentariums "mehr Wirtschaftlichkeit" in den Streitkräften durchzusetzen, ohne dabei ausschließlich an das Verantwortungsbewußtsein der Soldaten appellieren zu müssen, wie es Grundlage der bisher beschriebenen Bundeswehrvorschriften ist.

Wie dargestellt kann es sich dabei nur um eine Kostensenkung bei einem bestimmten Leistungsumfang handeln. Da in der Bundeswehr beim Leistungserstellungsprozeß grundsätzlich nicht die Preise der Güter beeinflußt werden können, steht im Folgenden also das Mengengerüst der Kosten im Vordergrund der Betrachtung. Kosiol[1] spricht in diesem Zusammenhang davon, daß "die technische Ratio mengenmäßiger Sparsamkeit" verwirklicht werden soll; anders ausgedrückt, die Erreichung einer "bestimmten Technizität der Erzeugungsvorgänge" nach dem "Prinzip des kleinsten Mittels" anzustreben ist.

Die bisherigen Ausführungen zeigten, daß die Forderung nach Wirtschaftlichkeit auch eine Auswertung der ermittelten Daten notwendig macht, wobei ein Vergleich - grundsätzlich vom jeweiligen Rechnungszweck abhängig - die Grundlage bildet.[2] Hier unter dem Rechnungszweck "Kostensenkung bei gegebener Leistung" sind daher die Vergleichswerte so festzulegen, wie sie unter Rationalisierungsüberlegungen erreicht werden sollen. Aufbauend auf der bereits skizzierten betrieblichen Kostenrechnung mit ihren Aufgaben der Kostenermittlung und Kostenkontrolle

---

1 Kosiol,E.: Neuere Ziele und Methoden der Kostenplanung, in: ZfB, 24.Jg. (1954), S. 660.

2 Vgl. Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 17.

zeigt sich dann, inwieweit der tatsächliche Faktorverbrauch bei gegebener Leistung den gestellten Anforderungen nach Wirtschaftlichkeit genügt.[1]

Eine so verstandene Kostenrechnung, die sich mit ihrer Wirtschaftlichkeitskontrolle auf die mengenmäßige oder technische Ergiebigkeit des Güterverbrauchs erstreckt, hängt nur noch am Rande mit der betrieblichen Gesamtplanung - und daher auch bei der Bundeswehr mit der Bundeswehrplanung zusammen.[2] Sie kann daher in den Streitkräften nicht nur unabhängig vom Kameralismus, sondern auch anderer bundeswehrinterner Intentionen durchgeführt werden. Sie ist zu fordern, wenn weiterhin der Nachweis gelingt, mit ihrer Hilfe ein Lenkungsinstrument gegen vermeidbare innerbetriebliche Kostenexpansionen in der Hand zu haben.

4.4.2. Von den "Istkosten" zu den "Plankosten"

Nachdem der Aufbau einer Bundeswehr-Kostenrechnung als notwendige Bedingung zur Kostenermittlung und Kostenkontrolle bejaht wurde, ist es für den weiteren Verlauf der Abhandlung wichtig, sich erneut mit den Kosten als Basis der darauf aufbauenden Kostenrechnung zu befassen. Wie ausgeführt, bestehen die Kosten aus einer Mengen- und einer Wertkomponente, wobei es sich hier im technisch-organisatorischen Bereich in erster Linie um eine Bestimmung und Verrechnung der in den Kosten enthaltenen Gütermengen (Stoffen, Anlagenpotential, Arbeits- und Dienst-

---

1 Vgl. Börner,D.: Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. der Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität München, München 1961, S. 13.

2 Vgl. Kosiol,E.: Neuere Ziele und Methoden der Kosten-Planung, a.a.O., S. 667.

leistungen, Kapitalnutzmengen usw.) handelt.[1] Trotz dieser eindeutigen Feststellung kann Rummel[2] mit seiner Forderung nach einer ausschließlich mengenmäßigen Untersuchung des Ge- und Verbrauchs von Einsatzfaktoren nicht unterstützt werden, sondern es ist erneut auf die Bewertung hinzuweisen. Nur so sind die verschiedenen Kostenarten, deren Mengen in unterschiedlichen Dimensionen gemessen werden, für eine Kostenrechnung überhaupt addierfähig[3]; eine rein mengenmäßige Betrachtung ist daher nur in Einzelfällen möglich.

Ein anderer, nicht minder wichtiger Gesichtspunkt,der für eine Bewertung der Einsatzfaktoren spricht, liegt im Psychologischen begründet. Gerade bei der Bundeswehr ergibt sich aus den bisherigen Feststellungen, daß den meisten Soldaten der "Wert" der ihnen anvertrauten Güter in fast allen Fällen unbekannt ist. Aus dieser Erkenntnis kann gefolgert werden, daß sowohl die jeweils ausführenden Organe, als auch die jeweiligen Verantwortlichen, leicht den Überblick über die wertmäßige Größenordnung beim Verbrauch des Wehrmaterials verlieren können. Konsequenterweise müssen aber nicht nur die Verbrauchsgüter einer Bewertung unterliegen, sondern auch die längerfristigen Nichtverbrauchsgüter, da bei ihrem Gebrauch ja auch ein Werteverzehr vorliegt, der grundsätzlich in der Kostenrechnung zu erfassen ist.

---

1 Vgl. Kosiol,E.: Die Plankostenrechnung als Mittel zur Messung der technischen Ergiebigkeit des Betriebsgeschehens (Standardkostenrechnung),in: Kosiol,E.(Hrsg.):Plankostenrechnungen als Instrument moderner Unternehmungsführung, Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik, Veröffentlichungen des Betriebswirtschaftlichen Instituts für Industrieforschung (Industrie-Institut) der Freien Universität Berlin, Berlin 1956, S.18.

2 Rummel begründet seine Forderung mit dem Hinweis, daß mengenmäßige Untersuchungen der Verantwortlichkeit des Ingenieurs entsprechen, der auf die Preise keinen erheblichen Einfluß hat, da dafür kaufmännische Stellen die Verantwortung tragen. (Rummel,K.: Einige Fragen an die Verfechter der Plankostenrechnung, in: ZfhF (NF), 3.Jg. (1951), S. 486 f).

3 Vgl.a. Diercks,H. und Petzold,F.: Umstrittene Fragen der Plankostenrechnung, in: ZfhF (NF),5.Jg.(1953),S.489.

Damit sollte schon allein der Grund, die Bewertung der Einsatzfaktoren als Erziehungsmittel zu gebrauchen, zum Ausschluß einer reinen Mengenbetrachtung genügen, denn besonders unter der Zielsetzung erhöhter Wirtschaftlichkeit im Betriebsbereich kann die Bewertung zu verantwortungs- und kostenbewußtem Handeln des Personals beitragen.[1]

Grundlage jeder Kostenrechnung sind zuerst die Istkosten, die vergangenheitsbezogen das für den Leistungsprozeß tatsächlich verbrauchte Mengengerüst an Einsatzfaktoren bewertet, zu Istpreisen umfassen; die auf diesen Werten aufbauende Rechnung bezeichnet Kilger als "Grundform der Istkostenrechnung".[2] Als Basis einer Kostenkontrolle ist diese Form der Kostenrechnung aber nur wenig geeignet, da sich in ihren Kostenwerten (neben anderen Einflußfaktoren) auch die im Zeitablauf stattfindenden Marktpreisbewegungen der Einsatzfaktoren bemerkbar machen. Solche Schwankungen müssen bei einer Kostenkontrolle, die letztlich auf eine Verminderung des Mengenverbrauchs der Einsatzfaktoren gerichtet ist, eliminiert werden, ohne die oben aufgestellte grundsätzliche Forderung nach einer Bewertung damit auszuschließen. Da die Marktpreise der Einsatzfaktoren ja prinzipiell im innerbetrieblichen Bereich nicht zu bestimmen sind - in den marktwirtschaftlichen Betrieben werden sie hauptsächlich von der Einkaufsabteilung, bei der Bundeswehr durch die Bundeswehrverwaltung beeinflußt - bietet sich hier für die Bundeswehr-Kostenrechnung auf der Grundlage der Wirtschaftlichkeits-

---

1 Ähnlich, wenn auch in anderem Zusammenhang, folgert Kosiol,E. und Mitarbeiter: Verfahren der Vorgabekostenrechnung, Untersuchungsbericht, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung, a.a.O., S. 165.

2 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 28.

kontrolle als Bewertungsmöglichkeit der "Verrechnungspreis"[1] an.

So benannt nach seiner Verrechnungsfunktion, die ausgehend vom jeweiligen Rechnungszweck verschiedene Werte umfassen kann, soll er hier nach der Klassifikation von Mellerowicz[2] in die Gruppe der "gewählten" und der "geschaffenen" Verrechnungspreise unterteilt werden; dabei werden erstere aus der Reihe bereits vorhandener Preise (z.B. Marktpreise), letztere vom Betrieb selbst (z.B. periodenfixe Betriebspreise) gebildet.

Im Hinblick auf die oben angesprochene erzieherische Aufgabe, welche die Bewertung der Einsatzfaktoren bei den Streitkräften einerseits zu erfüllen hat, andererseits aber auch um die für die Kostenkontrolle erforderliche Konstanz der Werte über einen längeren Zeitraum zu gewährleisten, sollte die Festlegung der Verrechnungspreise bei der Bundeswehr in die Gruppe der geschaffenen Preise einbezogen werden, aber dabei möglichst "marktnah" erfolgen. Diese so unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle wertmäßig "bereinigten" Istkosten können dann definiert werden, als Summe des in der Vergangenheit während einer bestimmten Abrechnungsperiode tatsächlich verbrauchten Mengengerüsts an Einsatzfaktoren zur betrieblichen Leistungserstellung, bewertet zu marktnahen Verrechnungspreisen.

---

1 In der Betriebswirtschaftslehre wird zur Bestimmung der Wertkomponente von Gütern hauptsächlich zwischen Anschaffungs-, Tages-, Wiederbeschaffungs- und Verrechnungspreisen unterschieden. (Vgl. Bouffier,W.: Kalkulation und Preisgestaltung, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 762).

2 Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung II, Verfahren, Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3., völlig umgearbeitete Auflage, Berlin 1958, S. 433 f.

Beim Rückblick auf die von Gutenberg festgelegte Wirtschaftlichkeitskennziffer im technisch-organisatorischen Bereich (vgl. S. 43 f) muß nun nach der grundsätzlichen Bestimmung der einzelnen Komponenten der Istkosten eine Erläuterung der dort angeführten "Sollkosten" erfolgen. Dabei kann vor weiterführenden Erklärungen, was unter den Sollkosten jeweils zu verstehen ist, zuerst die auch hierbei heranstehende Bewertungsfrage geklärt werden. Wie ohne weiteres einzusehen, ist eine sinnvolle Anwendung der auf dem Spannungsverhältnis von Soll- und Istkosten festgelegten Wirtschaftlichkeitskennziffer nur dann möglich, wenn keine neuen Bewertungsprobleme auftreten; Soll- und Istkosten müssen also den gleichen Prinzipien - hier den Verrechnungspreisen - unterliegen.

Im Bereich der rein mengenmäßigen Betrachtung der Sollkosten, von Kilger[1] aufgrund ihres Richtwertes als "Maßkosten" bezeichnet, bieten sich als Ermittlungsbasis erst einmal die Istkosten weiter zurückliegender Perioden an, die entweder unkorrigiert, oder auch als aktualisierte Durchschnittswerte mehrerer Perioden Verwendung finden können.[2] Auch die Bundeswehr[3] stützt sich mit ihren Normwerten ja weitestgehend auf Zahlen der Vergangenheit ab. Der Nachteil von solchermaßen zugrundegelegten Sollwerten besteht neben den vielen Zufälligkeiten vergangener Periode, die mit in die Vorgaben eingehen, aber eventuell durch Aktualisierung der Werte ausgeschlossen werden können, hauptsächlich darin, daß sich in diesen

---

1 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 23.

2 Vgl.u.a.: Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 294; ferner: Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S.30; Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 45.

3 Vgl. BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 32ff; ferner: BMVg (Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., Anlage S. 2ff.

Istkosten grundsätzlich vergangene Unwirtschaftlichkeiten dokumentieren.[1] Diese könnten eventuell im Zeitablauf mehr oder weniger zufällig oder auch sicher erkannt werden, läßt aber die auf Vergangenheitswerten aufbauenden Sollkosten damit für eine Wirtschaftlichkeitskontrolle als wenig geeignet erscheinen.

Aufgrund letzter Feststellung ergibt sich so die Notwendigkeit, andere Vergleichsmaßstäbe für die Beurteilung des Mengengerüsts der Istkosten zu finden. Gleichzeitig muß aber berücksichtigt werden, daß eine Kontrolle der Wirtschaftlichkeit nicht nur eine Orientierung nach der Vergangenheit hin zu bedeuten hat, sondern daß die Sollkosten auch zukunftsorientiert sein müssen, also Kriterien enthalten, an denen bei den Streitkräften die Soldaten ihr Handeln ausrichten können.[2] Daher sind auf der Basis kostenanalytischer und technischer Berechnungen Planmengen zu ermitteln und vorzugeben, die bewertet zu Planpreisen (Verrechnungspreisen) dann die "Maßkosten" darstellen, mit denen die in Zeitabschnitt angefallenen "bereinigten" Istkosten, unter Beachtung einer exakten Zurechnung in sachlicher, zeitlicher und örtlicher Hinsicht, verglichen werden können.[3]

Die auf diese Weise entstandene "Kategorie von Kosten, bei der sowohl das Mengen- oder Zeitgerüst als auch die Wertansätze geplante Größen sind", wird in der deutsch-

---

1 Vgl. u.a. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.45; ferner: Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S.3. Es sei hierbei auch nochmals (vgl. S.43 Fußnote 2) an Schmalenbachs Vergleich Schlendrian mit Schlendrian erinnert. (Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik,a.a.O.,S. 447)

2 Vgl. Moxter,A. und Teichmann,H.: Wagnisse im Rechnungswesen, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 1875.

3 Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S. 31.

sprachigen Literatur überwiegend als Plankosten[1] bezeichnet, die zugrundeliegende Kostenrechnung als Plankostenrechnung.[2] In ihr werden die ermittelten und vorgegebenen Sollkosten zum "Richter der Betriebsgebarung"[3], da die hier bei dem Vergleich von Istkosten und Plankosten möglicherweise entstehende Abweichungen Ansatzpunkte für Analysen sind. Solche Untersuchungen erfolgen dann mit dem Ziel, "die Ursachen der Abweichungen zu erkennen und damit Aktionen zu deren Beseitigung einzuleiten".[4] Damit bildet die Plankostenrechnung die Grundlage für die hier verstandene Wirtschaftlichkeitskontrolle im technisch-organisatorischen Bereich des Betriebes.

Prinzipiell erscheint die oben skizzierte Plankostenrechnung nach den bisherigen Feststellungen auch für eine Verwendung bei den Streitkräften geeignet. Kann sie eingeführt werden, würde nicht nur vom Ministerium Wirtschaftlichkeit gefordert, sondern falls es gelingt, das für die Plankostenrechnung notwendige Instrumentarium zu erarbeiten, mit ihr auch eine Überwachung der wirtschaftlichen Betriebsführung möglich sein.

---

1 Daneben halten sich noch andere Bezeichnungen, wie Standardkosten, Budgetkosten, Richtkosten, Sollkosten, Vorgabekosten, Normkosten, Optimalkosten usw. (Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.53ff und die dort angegebene Literatur; ferner: Nowak,P.: Plankostenrechnung, a.a.O., Sp. 4331).

2 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.53.

3 Müller,A.: Istkosten-, Normalkosten- und Plankostenrechnung in vergleichender Betrachtung, in: DB, 5.Jg. (1952), S. 560.

4 Medicke,W.: Plankalkulation und Standard-Nachkalkulation, in: Plaut,H.-G.,Müller,H., Medicke,W. (Hrsg.): Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, München 1968, S. 228.

4.4.3. Die Grenzplankostenrechnung als Verfahren der Plankostenrechnung

Unter der Prämisse, daß auch für den Bereich der Streitkräfte die Plankostenrechnung geeignet erscheint, muß nun das für die Bundeswehr relevante Verfahren dieser Rechnung näher bestimmt werden. Hierbei sind die angesprochenen Eigenarten des Betriebes Streitkräfte sowie die Zielsetzung der aufzuzeigenden Kostenrechnung, die sich hier nur auf Kostenermittlung und Kostenkontrolle gründet, eingehend zu berücksichtigen. Das Verfahren, das unter Berücksichtigung sämtlicher Voraussetzungen für die gestellte Aufgabe besonders geeignet erscheint, ist die auf "Grenzkosten basierende flexible Plankostenrechnung"[1] in Deutschland überwiegend nach Plaut[2] als "Grenzplankostenrechnung" (Grenz-Plankostenrechnung) bezeichnet. Dieses System sei nun auf seine Anwendungsmöglichkeit im Bereich der deutschen Streitkräfte hin untersucht.

---

1 Kilger,W.: Plankostenrechnung, a.a.O., Sp. 1346.

2 Plaut,H.-G.: Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis? in: ZfhF (NF), 4.Jg. (1952), S.400. Kilger stellt fest, daß die Bezeichnung Grenzplankostenrechnung dort erstmalig von Plaut verwendet wurde.(Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung,a.a.O.,S.98, Fußnote 168). Daneben werden in der Literatur zu diesem Bereich noch andere Begriffe verwandt, wie: Direct Costing (vgl. Börner,D.: Direct Costing als System der Kostenrechnung,a.a.O., insbesondere S. 22ff; ferner: Hahn,D.: Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, in: NB 17.Jg. (1964), S.221ff; Heine,P.: Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, in: ZfhF (NF),11.Jg.(1959), S.515 ff); Direktkostenrechnung (vgl. Wille,F.: Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fiskostendeckung,in: ZfB 29.Jg. (1959), S.737ff); Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung (Riebel,P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfhF (NF), 11.Jg. (1959), S. 213ff); oder auch: Stufenweise Fixkostenrechnung (Agthe,K.: Stufenweise Fixkostendekkung im System des Direct Costing, in: ZfB, 29.Jg.(1959), S. 404ff; derselbe: Zur stufenweisen Fixkostendeckung, in: ZfB, 29.Jg. (1959), S. 742ff).

Beim Vergleich der Grenzplankostenrechnung mit anderen Verfahren der Plankostenrechnung fällt dem geschulten Beobachter sofort der getrennte Ausweis und die damit verbundene unterschiedliche Behandlung aller in einem Betrieb anfallenden "fixen" und "variablen" Kosten[1] auf.[2]

---

1 Fix werden allgemein die Kosten bezeichnet, die in einer Periode unabhängig von der jeweiligen Beschäftigung. (Ausdruck der tatsächlichen Erzeugung; vgl. Mellerowicz, K.: Beschäftigung, in: Seischab,H. und Schwartag,K. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, begründet von Heinrich Nicklisch, Band I, Abandon-Filmversicherung, Stuttgart 1956, Sp. 705) des Betriebes zur Aufrechterhaltung einer bestimmten Betriebsbereitschaft anfallen, und sich grundsätzlich nur durch quantitative Anpassungsprozesse ändern (vgl. u.a. Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S.41; ferner: Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S.348; Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 21). Variabel, grundsätzlich die Kosten, die von der Beschäftigung abhängig sind, sich also mit der Beschäftigung und damit der erstellten Leistung des Betriebes ändern (vgl. u.a. Gutenberg, E.: Die Produktion, a.a.O., S.338; ferner: Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 28). Plaut bezeichnet ungebräuchlich die Fixkosten als "Leerkosten", da diese auch bei "Leerlauf" des Betriebes anfallen und die variablen Kosten als "Arbeitskosten", da sie beim "Arbeiten des Betriebes" entstehen. (Plaut,H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung, Zweiter Teil, Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, in: ZfB, 23.Jg. (1953),S.402).

Daneben verwendet die betriebswirtschaftliche Literatur für fixe Kosten auch die Begriffe "Bereitschafts- oder Kapazitätskosten (capacity costs)" und "Zeitkosten (period costs)"; für die variablen Kosten als Definition noch "Beschäftigungskosten" oder "Mengenkosten" (Weber,H.K.: Fixe und variable Kosten, die Probleme ihrer Zurechenbarkeit und Abgrenzung sowie die Bedeutung ihrer Unterscheidung, in: Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät der Georg-August Universität Göttingen (Hrsg.): Göttinger Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Studien, Band 12, Göttingen 1972, S. 11).

2 Vgl. Plaut,H.-G.: Die Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 25.Jg. (1955), S. 25.

Gerade dieser entscheidende Vorzug, die anfallenden Kosten nach ihren Verwendungszweck aufzulösen, macht die Grenzplankostenrechnung als mögliche Grundlage einer Bundeswehr-Kostenrechnung interessant und bildet den Anstoß, sie unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle als besonders geeignet erscheinen zu lassen.

Erinnert man sich an den Erlaß des Bundesministers der Verteidigung zur Wirtschaftlichkeit, sowie an die bisherigen Ausführungen, so darf erneut festgestellt werden, daß die aufgestellte Forderung nur bei den Faktoreinsätzen erfüllt werden kann, die von Soldaten überhaupt zu beeinflussen sind. Das sind aber grundsätzlich die variablen Kosten, da hier eine funktionale Abhängigkeit von der Beschäftigung und damit der erstellten Leistung ex definitione feststellbar ist, während die fixen Kosten prinzipiell von den Angehörigen der Streitkräfte unbeeinflußbar bleiben. Bei letzteren handelt es sich bei der Bundeswehr hauptsächlich auch um Kosten der Nichtverbrauchsgüter, deren Bestand den einzelnen Truppenteile und Dienststellen durch STAN, AAN und AnlBlAAN vorgegeben ist. Sie bleiben expressis verbis von Beschäftigungsschwankungen, die gerade bei den Streitkräften durch die unterschiedlichen Gegebenheiten der einzelnen Truppenteile verstärkt auftreten können, grundsätzlich unberührt.

Hat man in der Grenzplankostenrechnung die oben angesprochenen Bewertungsfragen bei den Kosten ausgeschaltet, so ist es allgemein möglich, durch Subtraktion der ex post Istkosten (Istmengen und -zeiten x Planpreis, z.B. Verrechnungspreis) mit den entsprechend errechneten variablen Sollkosten[1] (Planmengen und -zeiten x Planpreise bei

---

1 Zum Begriff vgl. Plaut,H.-G.: Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 31.Jg. (1961), S. 461; ferner Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 54.

Istbeschäftigung) und unter Berücksichtigung der fixen Kosten, in den überwiegenden Fällen eine Differenz zu ermitteln. In der deutschen Literatur als "Verbrauchsabweichung"[1] bezeichnet, kann sie ein positives oder auch negatives Vorzeichen haben, und muß im Rahmen einer Kostenanalyse erläutert und letztlich auch begründet werden.[2] Wie in der dargestellten Wirtschaftlichkeitskennziffer von Gutenberg, schlägt sich auch hier in der Verbrauchsabweichung - korrekte Plandaten vorausgesetzt - die unwirtschaftliche oder wirtschaftliche Verhaltensweise der Betriebsangehörigen nieder[3], so daß beide Begriffe zur Bestimmung des wirtschaftlichen Verhaltens der Betriebsangehörigen verwendet werden können.

Aufgrund der bisherigen Darstellungen und der dabei gewonnenen Erkenntnisse kann nunmehr festgestellt werden,

---

1 Vgl. Plaut,H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung, Erster Teil, Von der beweglichen Plankostenrechnung zur Grenz-Plankostenrechnung, in: ZfB, 23.Jg. (1953), S. 349; ferner: Kilger,W.: Plankostenrechnung, a.a.O.,Sp.1354.

2 Vgl. Müller,H.: Der Soll-Istkosten-Vergleich, in: Plaut,H.-G., Müller,H.,Medicke,W. (Hrsg.): Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, a.a.O., S. 54. Neben der Verbrauchsabweichung sei hier noch die sog. "Beschäftigungsabweichung" angeführt, die aber grundsätzlich nicht in einer Grenzplankostenrechnung anfällt. Sie stellt keine echte Abweichung der variablen Kosten dar, sondern eine Fixkosten-Verrechnungsdifferenz und bedarf daher im weiteren Verlauf primär keiner besonderen Erwähnung (vgl. dazu Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 548 f).

3 Anstelle der Bezeichnung Verbrauchsabweichung hält Müller daher die Begriffe "Unwirtschaftlichkeits-" bzw. "Wirtschaftlichkeitsabweichung" für korrekter. (Müller, H.: Der Soll-Istkosten-Vergleich, a.a.O., S. 54, Fußnote 13). Dieser Einwand ist berechtigt, trotzdem soll der Ausdruck Verbrauchsabweichung weiter verwandt werden, da er sich in der Literatur durchgesetzt hat.

daß zumindest theoretisch mit der Grenzplankostenrechnung als Hilfsmittel die wirtschaftliche Verhaltensweise im technisch-organisatorischen Bereich nachweisbar ist. Durch eine Gegenüberstellung der von Soldaten beeinflußbaren variablen Istkosten zu den entsprechenden Planwerten (Sollkosten), ist mit Hilfe von Gutenbergs Wirtschaftlichkeitskennziffer oder der dargestellten Verbrauchsabweichung prinzipiell eine Kostenanalyse möglich, so daß mit diesem Instrumentarium wohl auch die Forderung des Bundesministers der Verteidigung nach Wirtschaftlichkeit unterstützt wird, und ungerechtfertigte Kostensteigerungen damit möglicherweise im Keime erstickt werden können.

4.5. Die Grenzplankostenrechnung - Basis einer Bundeswehr-Kostenrechnung

4.5.1. Die Kostenarten

4.5.1.1. Begriff, Gliederung, sowie Aspekte der Kostenauflösung

Ausgehend von dem bisher umfassend verwendeten betriebswirtschaftlichen Begriff Kosten richtet sich die Betrachtung nun differenziert auf den Gebrauch oder den Verzehr eines einzelnen Wirtschaftsgutes. Dieser spezifische Einsatzfaktor wird in der Kostenrechnung als "Kostenart" bezeichnet, so daß unter anderem erst die Summe aller in einer Stelle während eines Zeitabschnittes angefallenen Kostenarten, die Kosten dieser Kostenstelle ergeben.[1] Der bereits im Rahmen der Gesamtkostenrechnung als Teil-

---

1 Vgl. u.a. Henzel,F.: Die Kostenrechnung, 4., erweiterte und veränderte Auflage, Essen 1964, S. 43; ferner: Sommer,K.: Kostenart, in:Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 929.

gebiet erwähnten Kostenartenrechnung, fällt dann auf der Grundlage des jeweils betriebseigentümlichen Kostenartenplans die Aufgabe zu, die verschiedenen, gütermäßig gegliederten Kostenarten zu erfassen.[1]

Wie ausgeführt besteht auch bei der Bundeswehr bereits grundsätzlich der Ansatz zu einem Kostenartenplan und damit einer Kostenartenrechnung, was sich besonders an der in Abbildung 2 (S. 66) dargestellten Untergliederung der Klasse 3 "Betriebskosten" aufzeigt. Hierbei ist die dort durchgeführte Einteilung prinzipiell nach Art der verbrauchten Kostengüter durchgeführt, ein Verfahren, was durchaus als sinnvoll anzusehen ist.[2] Wie weit muß nun eine Untergliederung einzelner Kostenarten bei der Bundeswehr durchgeführt werden? Betrachtet man beispielsweise Position 313 "Verbrauch von Munition" (Abb. 2,S.66) so ist wohl ohne weiteres einzusehen, daß mit Hilfe eines solchen Sammelpostens eine Wirtschaftlichkeitskontrolle mit Analyse der Abweichungen nur in Ansätzen möglich ist. Hier erscheint eine systematische Untergliederung der Hauptkostenart Munition also unbedingt notwendig zu sein. Ähnliches gilt für andere Positionen des aufgezeigten Schemas, wobei allerdings der mit dieser Forderung verbundene Grundsatz der vollständigen Erfassung aller untergeordneten Kostenarten mit berücksichtigt werden muß.

---

1 Vgl. Sommer,K.: Kostenart, a.a.O., Sp. 932.

2 Neben der Gliederung nach Art der verbrauchten Kostengüter, wie z.B. Personalkosten, Sachkosten, Zinsen usw. (vgl. Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.647; ferner: Alewell,K.: Absatzkalkulation, in: Kosiol,E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp.2) sind betriebswirtschaftlich auch noch andere Einteilungen möglich, wie beispielsweise nach Funktionen (Beschaffung, Lagerhaltung, Fertigung usw.). (Vgl. Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 648). Vgl. auch zu den Gliederungsmöglichkeiten von Kostenarten und -plänen;Sommer,K.: Kostenart, a.a.O.,Sp. 930ff.

Eine gültige Aussage über die jeweilige Tiefengliederung einzelner Hauptkostenarten kann nicht Aufgabe dieser Untersuchung sein. Grundsätzlich sollte aber festgestellt werden, daß eine zu geringe Tiefengliederung der zu untersuchenden Kostenarten der Zielsetzung dieser Kostenrechnung als Wirtschaftlichkeitskontrollrechnung nicht gerecht werden kann; eine fortschreitende Untergliederung aber letztlich zu einer Auffächerung führen muß, die sowohl die Übersichtlichkeit der Kostenartenrechnung stören kann, als auch daneben mit dem wachsenden Umfang der Erfassungsprozesse, das Wirtschaftlichkeitsprinzip im Erstellungsvorgang selbst in Vergessenheit bringen könnte.[1] Hier gilt es also im Einzelnen ein gesundes Mittelmaß zu finden, wobei Gesichtspunkte, die zu einer Begrenzung oder Vertiefung der Untergliederung führen, aus der Struktur der jeweiligen Hauptkostenart abzuleiten sind. Allgemein wird man sagen können, je heterogener die einzelnen Kostengüter aufgrund ihres Aufbaus sind, und je größer ihr Wert absolut oder zu den Gesamtkosten, desto stärker sollte das Streben nach einer getrennten Erfassung in der Kostenartenrechnung gehen, während andererseits bei stark homogenen Gütern eventuell auf eine getrennte Erfassung verzichtet werden kann.[2]

Ein weiterer Unterteilungsaspekt ist besonders unter dem Rechnungszweck Wirtschaftlichkeitskontrolle zu berücksichtigen. Hier muß noch gesondert darauf geachtet werden, daß man nicht gerade die Kostenarten global abrechnet, die den Betriebsmann, also bei der Bundeswehr den Soldaten, überwiegend interessieren, weil sie seiner individuellen Beeinflussung unterliegen.[3]

---

1 Vgl. Sommer,K.: Kostenart, a.a.O., Sp. 932.

2 Vgl. Sommer,K.: Kostenart, a.a.O., Sp. 932.

3 Vgl. Plaut,H.-G.: Die Plankostenrechnung in der Praxis des Betriebes, in: ZfB, 21.Jg. (1951), S. 535.

Sind die Kostenarten, ihre Untergliederung und damit letztlich auch der Kostenartenplan in der Grundstruktur festgelegt, so ist jetzt die für die Durchführung der Grenzplankostenrechnung notwendige und bereits erwähnte Kostenauflösung der einzelnen Kostenarten in ihre fixen und variablen Bestandteile durchzuführen. Hierbei beruht die Analyse in erster Linie auf der Mengenkomponenten der Kostenarten, da sie ja die Abhängigkeit zur Beschäftigung (Leistung) beeinhaltet, berücksichtigt dabei allerdings auch die Zeitkomponente des Abrechnungszeitraumes zur endgültigen Klärung der Abgrenzung.[1]

Die Betriebswirtschaftslehre hat für die Kostenauflösung unterschiedliche Verfahren entwickelt, von Börner[2] grundsätzlich unter die beiden Begriffe empirische und analytische Kostenspaltung subsumiert; dieser Begriffsbestimmung wird sich nachfolgend angeschlossen.

---

1 Die einzelnen Kostenarten brauchen grundsätzlich nicht nur fix bzw. variabel zu sein, sondern können auch semivariabel sein, z.B. bei Personalkosten: a) Gehalt-Zeitlohn beschäftigungsunabhängig, also fix; b) Reiner Akkordlohn leistungs- (beschäftigungs)abhängig, also variabel, c) Prämienlohn, enthält neben einem garantierten Mindestlohn - fix - noch eine Sondervergütung nach Leistung, variabel; die Kosten sind daher insgesamt semivariabel (vgl. Kürpick,H.: Die Lehre von den fixen Kosten, Eine literaturkritische Studie, Köln und Opladen 1965, S.11; ferner: Heinen,E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 257f; Plaut,H.-G.: Grundfragen und Praxis der Grenzplankostenrechnung, in: Plaut,H.-G.,Müller,H., Medicke,W.(Hrsg.): Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, a.a.O., S.28). Die Länge des Betrachtungszeitraums spielt bei marktwirtschaftlich orientierten Betrieben noch eine zusätzliche Rolle, da kurzfristig fixe Kosten (z.B. Zeitlohn aufgrund des Kündigungsschutzes eines Arbeiters/Angestellten) längerfristig von der Beschäftigung abhängig, also als variabel angesehen werden können. Für den Betrieb Bundeswehr bedarf dieser Gesichtspunkt aber grundsätzlich keine Berücksichtigung, da hier die Höhe der fixen Kosten einer Kostenstelle auch längerfristig durch STAN, AAN und AnlBlAAN festgelegt sind.

2 Börner, D.: Direct Costing als System der Kostenrechnung, a.a.O., S. 48ff.

Hierbei beruht die empirische Kostenauflösung in erster Linie auf den Istwerten der Vergangenheit und kann daher erst angewandt werden, wenn ex post Zahlenmaterial vorliegt, während demgegenüber bei Anwendung der analytischen Kostenspaltung mit Hilfe "operationaler Ersatzkriterien" nicht das "Phänomen der Istkosten empirisch" untersucht, sondern in der Analyse noch ein Schritt weiter zurückgegangen wird.[1] Dort strebt man nicht nur an,die einzelnen Kostenarten in ihre fixen und/oder variablen Bestandteile zu zerlegen, sondern es wird zur Urteilsfindung letztlich bis auf die Ursachen der Kostenentstehung selbst zurückgegangen. Mit dieser Aussage ist die analytische Kostenauflösung auch zukunftsorientiert, denn sie untersucht aufgrund welcher Ursachen und in welchem Maße die Einsatzfaktoren zur Leistungserstellung beitragen, wobei die Istwerte der Vergangenheit dann nur soweit Berücksichtigung finden, wie sie "Erfahrungen über den Verzehr" der Faktoren beizusteuern vermögen.[2]

Mit obiger Feststellung erscheint es daher sinnvoll, beim Aufbau der Bundeswehr-Kostenrechnung, hier das Hauptaugenmerk auf die analytische Kostenauflösung zu richten, eine Forderung, die noch gestützt wird durch den Hinweis auf den noch zu planenden Verzehr der einzelnen Einsatzfaktoren im Rahmen der Grenzplankostenrechnung.

Als Zwischenergebnis kann also festgehalten werden, daß bei der Bundeswehr auf der Grundlage des betriebsspezifisch aufzubauenden Kostenartenplans eine grundsätzlich analytische Kostenauflösung der verschiedenen Kostenarten durchzuführen ist.

---

1 **Börner, D.:** Direct Costing als System der Kostenrechnung, a.a.O., S. 63.

2 Börner,D.: Direct Costing als System der Kostenrechnung, a.a.O., S.64; ferner: Hamann,D.: Kostenzerlegung, in: Kosiol,E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 984ff; Heinen,E.: Kostenanalyse und Kostenspaltung, in: Seischab,H. und Schwantag,K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3., völlig neu bearbeitete Auflage, begründet von Heinrich Nicklisch, Band II, Finanzausgleich - Kreditversicherung, Stuttgart 1958, Sp.984ff.

Dabei kann es nicht Sinn der folgenden Untersuchung sein, die verschiedenen Kostenarten,die bei der Bundeswehr auftreten, nun gesondert zu interpretieren, sondern nur nachfolgend anhand von Beispielen aufzuzeigen, welche Überlegungen bei der Kostenauflösung unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle prinzipiell zu beachten sind.

4.5.1.2. Zur Darstellung und Aussagefähigkeit von fixen Kostenarten

Als erste Hauptkostenart seien die Personalkosten untersucht, die sich für Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit auf der Grundlage des Bundesbesoldungsgesetzes (BBesG) bei den Wehrpflichtigen aufgrund des Wehrsoldgesetzes ergeben.[1] Bei ihnen handelt es sich in der Gesamtheit um längerfristige, in der Höhe festliegende, unvermeidbare Kostenarten, die auf der Grundlage der den Streitkräften vorgegebenen Personalstärke basieren. Sie sind daher auch von den Soldaten grundsätzlich nicht zu beeinflussen, sodaß sie in der Bundeswehr-Kostenrechnung als fixe Kostenarten angesetzt werden können.

Des weiteren seien als nächste Hauptkostenart die Abschreibungen betrachtet, unter denen die Betriebswirtschaftslehre allgemein "die in Geldeinheiten ausgedrückten Äquivalente für Wertminderungen"[2] an den Wirtschaftsgütern

---

1 Vgl. Bundesbesoldungsgesetz (BBesG), in der Fassung vom 5.August 1971, in: BGBl I,1971, S.1281ff, insbesondere Abschnitt 1, Allgemeine Vorschriften, dort § 1 BBesG, S. 1282; ferner:vgl. Gesetz über die Geld- und Sachbezüge und die Heilfürsorge der Soldaten, die aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leisten (Wehrsoldgesetz - WSG), in der Fassung vom 8.März 1971, in: BGBl 1971, S.171ff, insbesondere § 2 WSG, S.172 und die dazugehörige Anlage S.173. Zum Begriff "Wehrpflichtiger" vgl. § 1 Wehrpflichtgesetz vom 8.Dezember 1972, in:BGBl I, 1972, S. 2279.

2 Lücke,W.: Die außerbetriebliche Nomierung der Abschreibung, in: ZfhF (NF), 11.Jg. (1959), S. 313.

versteht, die in der Bundeswehr als Nichtverbrauchsgüter bezeichnet werden, dem Betrieb also mehrere Zeitabschnitte zur Verfügung stehen und dabei Nutzungen abgeben können.[1] Es handelt sich bei der Abschreibung also ex definitione um eine wertmäßige Veränderung der Nichtverbrauchsgüter; eine mengenmäßige Veränderung wird allgemein als "Abgang" bezeichnet.[2] Begründet werden Abschreibungen betriebswirtschaftlich durch einen Katalog von unterschiedlichen Ursachen, die sich allerdings unter technische, wirtschaftliche und rechtliche Gründe für Wertminderungen zusammenfassen lassen.[3] Hierbei ist Grundlage der Verteilung prinzipiell die Abschreibungssumme, die meistens der Anschaffungsausgabe des Wirtschaftsgutes entspricht.

Basis für die Bemessung der zeitlichen Abschreibungsdauer ist der Nutzenvorrat des Wirtschaftsgutes, der sich auf die Streitkräfte bezogen, in erster Linie in der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer niederschlägt, wobei erstere den Zeitraum umfaßt, in dem das Wirtschaftsgut noch funktionsgerecht gebraucht werden kann, letztere den Abschnitt, in dem es wirtschaftlich noch sinnvoll ist, die Anlage zu nutzen.[4] Der mit Hilfe dieser Kriterien

---

1 Vgl. Gutenberg,E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.179; ferner: Lücke,W.: Die ausserbetriebliche Nomierung der Abschreibungen, a.a.O., S.313; Derselbe: Die Mehrschichten-Abschreibung, in: ZfR, 13.Jg. (1967), S.153; Banse,K.: Abschreibung, in: Kosiol,E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 26.

2 Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.(Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, (WP-Handbuch 1973), bearbeitet von Wilhelm Dieterich u.a.,Düsseldorf 1973 (im folgenden zitiert: IdW(Hrsg.): WP-Handbuch 1973), S. 555.

3 Zu dem Katalog von Abschreibungsursachen vgl. im Einzelnen: Heinen,E.: Handelsbilanzen, 5.Auflage, Wiesbaden 1969, S.135; ferner: Gutenberg,E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.179; Lücke,W.: Die außerbetriebliche Normierung der Abschreibungen,a.a.O., S.313; Banse,K.: Abschreibungen, a.a.O., Sp.28.

4 Vgl. Banse,K.: Abschreibungen, a.a.O., Sp. 33.

sowie einer "Abschreibungsmethode" ermittelte zeitliche Abschreibungsbetrag wird betriebswirtschaftlich allgemein "als Aufwendung in die Gewinn- und Verlustrechnung für die Bilanz und als Kosten in die Kostenrechnung eingeführt", wobei im ersten Fall eine bilanzielle, im zweiten eine kalkulatorische Abschreibung vorliegt.[1]

Beim Aufbau der Bundeswehr-Kostenrechnung würden also nur die kalkulatorischen Abschreibungen interessieren, die aber nach den bisherigen Feststellungen über die kalkulatorischen Kostenarten bei der Zielsetzung "Wirtschaftlichkeitskontrolle" unberücksichtigt bleiben können (vgl. S. 19 f), da sie allgemein nur zur Ermittlung der Selbstkosten der Produkte beitragen, um letztlich vom Markt im Absatzpreis soviel zurückvergütet zu bekommen, daß die betriebliche Substanz möglichst erhalten bleibt.[2]

Stand mit dieser Feststellung bisher aber die "Finanzierungsfunktion" kalkulierter Werte im Vordergrund der Betrachtung, so soll nun die "Verteilungsfunktion" der kalkulatorischen Abschreibung als weiteres Entscheidungskriterium untersucht werden[3], um abschließend insgesamt zu

---

1 Lücke,W.: Die außerbetriebliche Normierung der Abschreibungen, a.a.O., S. 313. Vgl. dort auch (S. 314) die wichtigsten Abschreibunsmethoden und ihre Bestimmungsgleichungen.

2 Vgl.a. Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 693f; ferner: Ruchti,H.: Abschreibung, Abschreibungsarten und -verfahren, in: Seischab,H. und Schwantag,K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, begründet von Heinrich Nicklisch, Band I, a.a.O., Sp. 44f; Ebert,S.: Die Plankostenrechnung der volkseigenen Industriebetriebe, in: Kosiol,E. und Paulsen,A.(Hrsg.): Volks- und betriebswirtschaftliche Schriftenreihe der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin, Heft 17, Berlin 1962, S. 21.

3 Zu den Begriffen "Finanzierungsfunktion" und "Verteilungsfunktion" vgl. insbesondere Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4., umgearbeitete Auflage, Berlin 1966, S. 297.

einer begründeten Aussage über den Ausweis von Abschreibungen in einer Bundeswehr-Kostenrechnung zu gelangen. Unter dem Aspekt Verteilungsfunktion stellen die Abschreibungen, unabhängig der Zielsetzung der Kostenrechnung, einen Nutzenverbrauch dar, der dann auch zu Kosten führen muß, wenn definitionsgemäß der Verzehr für die betriebliche Leistungserstellung (den Absatz) und/oder zur Aufrechterhaltung der hierfür erforderlichen Betriebsbereitschaft benötigt wird. Damit haben die Abschreibungen von Betriebsmitteln für die Kostenrechnung unabhängig ihrer Zielsetzung eindeutigen Kostencharakter und sind somit auch grundsätzlich in einer Bundeswehr-Kostenrechnung unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle zu erfassen. Sie stellen allerdings dann nach betriebswirtschaftlicher Terminologie weder rein bilanzielle, noch rein kalkulatorische Abschreibungen dar. Von ersteren unterscheiden sie sich, daß sie "Zweckaufwendungen"[1] sind, also unter anderem auch grundsätzlich unabhängig von rechtlichen Vorschriften und bilanzpolitischen[2] Zweckmäßigkeitsüberlegungen in die Kostenrechnung eingehen. Von letzteren, daß bei ihrer ersten Ermittlung, wie in der betrieblichen Kostenrechnung, zwar nicht unbedingt vom tatsächlichen Anschaffungswert des Gegenstandes aus-

---

1 In betriebswirtschaftlichem Rechnungswesen bezeichnet man den Teil der Aufwendungen, "der zugleich in die Kostenrechnung als Grundkosten eingeht", Zweckaufwand. Zum Begriff und zur Differenzierung: Lücke,W.: Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie, a.a.O., S. 22.

2 Unter Bilanzpolitik seien hier alle die Möglichkeiten der Gestaltung und Beeinflussung von betrieblichen Abschlüssen verstanden, mit der Absicht, zu einer nach der jeweiligen Zielsetzung des bilanzierenden Unternehmens entsprechenden Rechenschaftslegung in formeller Hinsicht zu gelangen. Dabei ist eingeschlossen, daß sich alle eventuellen Maßnahmen nur im Spielraum der gültigen rechtlichen Normen bewegen dürfen (vgl. Mutze,O.: Zur Systematik bilanzpolitischer Maßnahmen, in: NB,17. Jg. (1964), S.107f; ferner: Lücke,W.: Bilanzstrategie und Bilanztaktik, in: DB, 22.Jg. (1969), S. 2287).

gegangen werden muß - man denke hier unter anderem an die angesprochene Bewertung zu Verrechnungspreisen -, aber im Gegensatz zu den kalkulatorischen Abschreibungen des betrieblichen Rechnungswesens, nach Erreichung des bilanziellen Restwertes der Analyse (Erinnerungswert), die Kostenart Abschreibung nicht mehr in der Bundeswehr-Kostenrechnung weitergeführt wird, auch wenn der Gegenstand noch genutzt wird.[1] Sie sei deshalb in den folgenden Ausführungen zur besseren Unterscheidung als "Gebrauchsabschreibung" bezeichnet.

Die für die Entwertung verantwortliche Abnutzung der Gebrauchsgüter wird allgemein mit den Begriffen "Zeitverschleiß" und "Gebrauchsverschleiß" näher bestimmt.[2] Hierbei umfaßt der Zeitverschleiß auch bei den Nichtverbrauchsgütern der Streitkräfte vor allem Entwertungen durch natürliche Abnutzung, wie Korrosion durch Witterungseinflüsse usw., während der Gebrauchsverschleiß von der jeweiligen Beschäftigung des Aggregates abhängt.[3]

Unter der Prämisse, daß der Verschleiß bekannt und die jeweiligen Verschleißmessungen keine Schwierigkeit bereiten, ist es also grundsätzlich möglich, die Abschreibungssumme und damit letztlich jede Abschreibung in einen fixen - von der Zeit abhängigen - und einen variablen - von der Beschäftigung (des Aggregates) abhängigen - Bestandteil zu zerlegen, die Hauptkostenart Abschreibung also insgesamt als semivariabel zu betrachten.[4]

---

1 Im betrieblichen Rechnungswesen werden auch nach Beendigung bilanzieller Abschreibungen die kalkulatorischen Abschreibungen des Anlagegutes unter dem Blickwinkel Finanzierungsfunktion solange in der Kostenrechnung erfaßt, wie der betreffende Gegenstand im Betrieb zur Leistungserstellung verwendet wird (vgl. Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 653 f).

2 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.401.

3 Vgl. Schneider,D.: Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, in: ZfhF (NF), 13.Jg.(1961), S.701; ferner Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung,a.a.O.,S.401.

4 Vgl. Plaut,H.-G.: Grundfragen und Praxis der Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 28.

Kritisch ist aber hier zum oben Gesagten unter der dargestellten Zielvorstellung der Bundeswehr-Kostenrechnung zu vermerken, daß mit der Abschreibung grundsätzlich nur eine planmäßige, rechnerische Verteilung der "Anschaffungsausgabe" über mehrere Perioden erfolgt, und diese vorgegebenen fiktiven Werte in den einzelnen Perioden von den Soldaten aufgrund der fehlenden Istwerte eines mengenmäßigen Verbrauchs kaum zu beeinflussen sind. Um die Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung selbst durch Vereinfachung zu gewährleisten, und damit auch die Schwierigkeiten bei der Kostenauflösung zu verringern, erscheint es aufgrund der vorherigen Feststellung gerechtfertigt, die Hauptkostenart Gebrauchsabschreibung in der Bundeswehr-Kostenrechnung insgesamt als fix anzusetzen.

Bei ihrer Ermittlung ist allerdings die Leistungskomponente des Verzehrs bei der unter Unsicherheit der Erwartung zu planenden Zeitkomponenten zu berücksichtigen, da die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Nichtverbrauchsgutes, die der Abschreibung unter ökonomischen Überlegungen zugrunde liegt, zuerst von der jeweiligen betrieblichen Auslastung des Gegenstandes abhängt.[1] Erfolgt die Lebensdauerschätzung eines Wirtschaftsgutes in der eben dargestellten Weise, so wird in der Betriebswirtschaftslehre der Vorgang mit "Abschreibung nach der Zeit oder Zeitabschreibung"[2] bezeichnet.

---

1 Ein Beispiel verdeutliche die Aussage.
Die "wirtschaftliche Nutzungsdauer" eines LKW's betrage bei einer Fahrleistung von 0 km - 10 Jahre. Dann ist er aufgrund der Zeitkomponenten des Verzehrs, infolge von natürlichem Verschleiß im Zeitablauf (ruhender Verschleiß) nicht mehr einsatzfähig). Wird die Leistungskomponente jetzt bei der Planung mit einbezogen, und beispielsweise im Grenzfall ihr Maximum erreichen, der LKW in kürzester Frist also so verbraucht, daß eine weitere wirtschaftliche Nutzung entfällt, so kann festgestellt werden: Die Zeitkomponente des Verzehrs ist mathematisch eine Funktion der Leistungskomponenten, also von ihr letztlich abhängig.

2 Kosiol, E.: Anlagenrechnung, Theorie und Praxis der Abschreibungen, Wiesbaden 1955, S. 55.

Unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle bietet sich zur Ermittlung der Abschreibungsquoten primär die lineare Abschreibungsmethode an, die durch ihre im Zeitablauf gleichbleibenden Beträge auch zu einer Vereinfachung der Bundeswehr-Kostenrechnung beitragen kann.[1] Unterstützt wird der Hinweis auf Anwendung der linearen Abschreibungsmethode weiterhin durch die grundsätzliche Annahme, daß die Gebrauchsfähigkeit der Nichtverbrauchsgüter bei der Bundeswehr im Zeitablauf relativ gleichmäßig abnimmt, und es letztlich bei einer Kostenrechnung unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle, weniger auf eine überaus exakte Ermittlung des Nutzenverzehrs ankommt, sondern mehr darauf, den Werteverzehr insgesamt überhaupt zu erfassen und zu erkennen, um aus dieser Erkenntnis Folgerungen ziehen zu können.

Um die Einheitlichkeit der Ermittlung und Festlegung der Abschreibungssätze bei homogenen Nichtverbrauchsgütern innerhalb der Bundeswehr zu gewährleisten und unter anderem auch die Arbeit des kaufmännisch wenig geschulten Soldaten grundsätzlich zu vereinfachen, sollte es für das Bundesministerium der Verteidigung möglich sein, durch einen fachkundigen Planungsstab Abschreibungstabellen entwickeln zu lassen, die sämtliche in den Streitkräften verwendeten Nichtverbrauchsgüter erfassen.

Ähnlich aufgebaut, wie die vom Bundesministerium der Finanzen für verschiedene Wirtschaftszweige aufgestell-

---

1 Die Bestimmungsgleichung für den linearen Abschreibungssatz im Zeitablauf lautet allgemein:

$$P = \frac{A - R}{n}$$

wo P = Abschreibungsquote
A = Anschaffungsausgabe
R = Restwert
n = Anzahl der Nutzungsperioden

(Vgl. Lücke,W.: Die außerbetriebliche Normierung der Abschreibungen, a.a.O., S. 314).

sten AfA-Tabellen[1], könnten auch die in Vorschlag gebrachten Bundeswehrtabellen die unterschiedliche Struktur der Nichtverbrauchsgüter bei den Streitkräften insgesamt, und den Teilstreitkräften, bis zu den selbständigen Einheiten hin enthalten, allerdings keinen amtlichen Charakter besitzen, sondern nur Anhaltspunkte zur Beurteilung der Nutzungszeiten abgeben.[2] Dabei müßte trotz letzter Forderung der prinzipiell normative Charakter der vorgegebenen Daten erhalten bleiben.

Die grundsätzlichen Bedenken, die Lücke[3] gegen die steuerliche Normierung von Nutzungszeiten in den AfA-Tabellen erhebt, bedürfen in der Bundeswehr-Kostenrechnung nicht solcher Gewichtung. Begründet wird diese Feststellung - unabhängig der unterschiedlichen Zielsetzung einer Abschreibungsermittlung für Steuerbilanz oder Kostenrechnung - mit dem Hinweis auf die oben gemachten Ausführungen zur Materialwirtschaft der Bundeswehr. Sie lassen erkennen, daß aufgrund der Vorschriften, bei den Streitkräften wohl nur so geringfügige graduelle Unterschiede in Behandlung, Bedienung und Aufstellung der Nichtverbrauchsgüter zu vermerken sind, daß hier einer

---

1 Vgl. hierzu Keppler,K.: AfA-Lexikon, begründet von K. Wons, fortgeführt und auf den neuesten Stand gebracht von K.Keppler, Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, 4.,neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Stand vom 1.Juni 1971, Heidelberg 1971, S. 55ff, in dem die bereits erstellten Tabellen erstellt und die unterschiedlichen Anlagegüter nach Nutzungsdauer (in Jahren) und linearem AfA-Satz (v.H.) erfaßt sind.

2 Vgl. Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Bundessteuerblatt Teil I, Jg.1958, S.73; ferner: Lücke,W.: Die außerbetriebliche Normierung der Abschreibungen, a.a.O., S. 320; Keppler,K.: AfA-Lexikon, a.a.O., S. 6.

3 Lücke,W.: Die außerbetriebliche Normierung der Abschreibungen, a.a.O., S. 320f. Er führt dort an Argumenten die gegen die Normierung der Abschreibung durch AfA-Tabellen sprechen, unter anderem den Unterschied in Wartung, Instandsetzung sowie Bedienung von Anlagegütern bei den differenzierenden Betrieben der Volkswirtschaft an.

grundsätzlichen Normierung von Abschreibungswerten prinzipiell nichts entgegensteht. Weiterhin kann bei den Gebrauchsabschreibungen in der Bundeswehr-Kostenrechnung eine erst im Zeitablauf erkennbare mögliche Entwertung der Güter durch technischen Fortschritt, Preissenkungen am Markt usw.[1] unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle im technisch-organisatorischen Bereich unberücksichtigt bleiben, so daß auch ein solcher Einwand nicht gegen eine Festlegung von Abschreibungstabellen spricht.

Es darf also festgehalten werden, daß bei der Bundeswehr-Kostenrechnung zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit die grundsätzliche Bedenken gegen zentral geplante Abschreibungstabellen aus dem Weg geräumt werden konnten. Des weiteren, daß bei einer zentralen Planung die vorgegebenen Werte zwar normativen Chrakter haben sollen, aber keine lex perfecta darzustellen haben. So ist es möglich, einerseits in begründeten Ausnahmefällen von der Normierung abzuweichen, andererseits aber die Werte als prinzipiell für die Aufgaben der Bundeswehr-Kostenrechnung als geeignet anzusehen.

In enger Beziehung zu den Abschreibungen stehen die Ausgaben und Kosten, die für Wartung, Überholung und Wiederinstandsetzung der langdienenden Betriebsmittel aufgewendet werden müssen. Auf die dort auftretenden Schwierigkeiten bei der Bundeswehr-Kostenrechnung sei nun eingegangen. Hierbei ist es notwendig, eine Differenzierung des Verzehrs in Instandsetzungsausgaben, Instandhaltungskosten und Reparaturkosten vorzunehmen, wobei als grundsätzliches Unterscheidungskriterium die Behandlung dieser Werte in der Kostenrechnung anzusehen ist.

Unter Instandsetzungsausgaben seien hier alle die Ausgaben verstanden, die beispielsweise in der Absicht vor-

---

1 Lücke,W.: Die außerbetriebliche Normierung der Abschreibungen, a.a.O., S. 321.

genommen werden, das Nichtverbrauchsgut in seiner Substanz zu ändern (z.B. Ausbau von Gebäuden), seine Gebrauchs- oder Verwertungsmöglichkeiten wesentlich zu verändern (z.B. Umbau eines Kriegsschiffes zu einem Hilfsschiff), oder aber die Nutzungsdauer des betreffenden Anlagegegenstandes wesentlich zu erhöhen. Ähnlich den bei gleichen Voraussetzungen steuerrechtlich benannten "aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwendungen"[1] sollten auch die Instandsetzungsausgaben dem angesprochenen Nichtverbrauchsgut belastet und anschließend mit in der Abschreibung berücksichtigt werden. Erst dann erscheinen sie im Zeitablauf in der Bundeswehr-Kostenrechnung unter der Hauptkostenart Gebrauchsabschreibung. Dieser Vorschlag würde in den meisten Fällen dann keine Änderungen bei den Restbestandswerten, der Nutzungsdauer oder den Abschreibungsquoten der Nichtverbrauchsgüter bedeuten und auch die oben beschriebenen Abschreibungstabellen nur indirekt beeinflussen, wenn die jeweiligen Instandsetzungen, die, wie dargestellt, bei der Bundeswehr grundsätzlich schon durch die Materialwirtschaft vorgeschrieben sind, so weit wie möglich sofort bei der Erstaufstellung der betreffenden Abschreibungstabellen mit berücksichtigt würden. Sie würden dann schon von der Inbetriebnahme der Anlage an ein Teil der Abschreibungen und damit periodisierte Fixkosten, was unter dem Gesichtspunkt der Verteilungsfunktion der Abschreibungen hier als Aussage genügen möge.

Beeinflussen die Instandsetzungsausgaben noch die Wesensart des betreffenden Nichtverbrauchsgutes grundsätz-

---

1 Vgl. Adler,H., Düring,W., Schmaltz,K. (Hrsg.): Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Auflage, völlig neu bearbeitet von Kurt Schmaltz und anderen, Band 1, Rechnungslegung, Stuttgart 1968 (im folgenden zitiert: A/D/S (Hrsg.): Rechnungslegung Band 1), § 152, Tz 23, S. 289; ferner: Gübbels,B.: Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 4.,völlig neu bearbeitete und ergänzte Auflage, Köln-Marienburg 1966, S. 11ff.

lich, so handelt es sich bei den Instandhaltungs- und Reparaturkosten um Aufwendungen, die dazu dienen, das Gut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten.[1] Unter Instandhaltungskosten werden hier die Kosten zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft, also Aufwendungen für "vorbeugende Maßnahmen an betriebsbereiten Maschinen und Anlagen"[2] verstanden.

Mit Hilfe der bei der Bundeswehr systematisch aufgebauten Wartungs- und Überholungspläne - man erinnere sich an die Technischen Dienstvorschriften (TDv) - sollen mit diesen Instandhaltungsmaßnahmen Störungen und unvorhergesehene Stillstände an den Nichtverbrauchsgütern verhindert oder zumindest doch vermindert werden. Unter den Begriff Reparaturkosten werden dahingegen hier die Aufwendungen subsumiert, die zur Beseitigung von unvorhergesehenen, plötzlich auftretenden Schäden an den Nichtverbrauchsgütern anfallen.[3] Trotz unterschiedlicher Erfassung und begrifflichen Inhalt von Instandhaltungskosten und Reparaturkosten können beide - wie aus dem Wortbild schon ersichtlich - im Inhalt als Kosten begriffen und als Hauptkostenarten angesprochen werden, da diese Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft dienen.

Dennoch erscheint eine differenzierte Betrachtung in der Bundeswehr-Kostenrechnung angebracht. Aufgrund der Technischen Dienstvorschriften und unter Festlegung einer Sollbeschäftigung des Aggregates in nachfolgenden

---

1 Das Steuerrecht spricht hier unter Beachtung der gleichen Wesensmerkmale allgemein von "Erhaltungsaufwand" (vgl. A/D/S (Hrsg.): Rechnungslegung Band 1, a.a.O., § 152, Tz 23, S. 288f; ferner: Gübbels,B.: Handbuch der steuerlichen Abschreibung, a.a.O., S.11).

2 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.405.

3 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 406.

Perioden (Planbeschäftigung) ist eine Planung der Instandhaltungskosten für die einzelnen Perioden prinzipiell möglich. Da sich die Kosten aufgrund von Vorschriften ergeben, die bis ins Einzelne die Durchführung der Wartung festlegen, sind sie für die Soldaten in ihrer Höhe auch grundsätzlich kaum beeinflußbar. Es erscheint daher gerechtfertigt, diese Kostenart zuerst einmal in der Bundeswehr-Kostenrechnung als fix zu veranschlagen.

Anders die Reparaturkosten, deren Höhe von verschiedenen Faktoren[1] abhängig sein kann. Diese Kosten sind aufgrund obiger Definition nicht planbar, da sie im idealtypischen Fall, wenn der Verzehr der Nichtverbrauchsgüter genau nach Plan verläuft, überhaupt nicht in der Kostenrechnung auftreten dürften. Sie werden nicht geplant, treten nur als Istkosten in Erscheinung und bedürfen in ihrer Gesamtheit einer genauen Analyse. Von der Beschäftigung abhängig sind diese Kosten grundsätzlich als variabel anzusprechen. Sie können Unwirtschaftlichkeiten enthalten, deren Ausmerzung das Ziel der Bundeswehr-Kostenrechnung ist.

Anhand der dargestellten Kostenarten, in Verbindung mit dem Problem der Kostenauflösung, kann für die Bundeswehr festgestellt werden, daß es, wie Agthe[2] es aus-

---

1 Nach Neumayer sind die Reparaturkosten hauptsächlich von folgenden Faktoren abhängig: Alter des Betriebsmittels, vom Beschäftigungsgrad und seinem Einfluß auf den nichtgeplanten Verschleiß, der Belastung (Intensität) der Anlage, ihrer Behandlung und Wartung und der Sorgfalt,mit der planmäßige Maßnahmen zur Instandhaltung durchgeführt werden.(Neumayer,W.,W.: Planung und Verrechnung der Maschinenreparaturkosten, in: ZfB, 20.Jg. (1950), S.55; ferner: Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 406).

2 Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S. 104.

drückt, "keine Patentlösung" für eine Kostenauflösung gibt, sondern mit "einer vernünftigen Großzügigkeit" versucht werden muß, mit den vorgegebenen Unterscheidungskriterien für fixe und variable Kosten, und unter Beachtung der Zielsetzung der Kostenrechnung und der Praktikabilität des Verfahrens zu einer Lösung zu kommen, die den jeweils gestellten Anforderungen am ehesten entspricht.

Im Anschluß an die prinzipiellen Überlegungen zur Bestimmung fixer Kostenarten in der Bundeswehr-Kostenrechnung stellt sich nun, unabhängig von rechentechnischen Erfordernissen, die grundsätzliche Frage, ob die ermittelten fixen Kostenarten auch gesondert in der Wirtschaftlichkeitskontrollrechnung ausgewiesen werden sollten. Definitionsgemäß grundsätzlich direkt beschäftigungsunabhängig[1], daneben aber auch durch den aufgezeigten Plancharakter der fixen Kostenarten, der ex definitione keine Abweichung zwischen Ist- und Planwerten entstehen läßt[2], festgelegt, erscheint der explizite Ausweis aus anderen als rechentechnischen Gründen nicht erforderlich zu sein.

Erinnert man sich aber der bereits getroffenen Festlegung, mit der Bundeswehr-Kostenrechnung auch allgemein das wirtschaftliche Denken und Handeln der Soldaten fördern zu wollen - beispielsweise durch die oben geforderte Bewertung des Wehrmaterials mit "angenäherten" Anschaffungspreisen - so kann auch der Ausweis fixer Kostenarten zur Erfüllung letzter Forderung mit beitragen. Diese Behauptung sei wieder mit Hilfe der Abschreibungen dokumentiert, die nach Aussage des Bundes-

---

1 Eine indirekte Beeinflussung fixer Kostenarten durch die Beschäftigung ist allerdings auch aufgrund der bisherigen Darstellungen feststellbar.

2 Vgl. Kosiol,E.: Die Stellung der Plankostenrechnung im betrieblichen Rechnungswesen, in: ZfhF (NF), 5.Jg. (1953), S. 473.

ministeriums der Verteidigung[1] ja nur dann erfaßt werden sollen, wenn die Selbstkosten von Leistungen, die am Markt angeboten werden, zu ermitteln sind. Gerade aber in einer Wirtschaftlichkeitskontrollrechnung haben nach den bisherigen Erkenntnissen die Abschreibung nicht ihre Finanzierungsfunktion, sondern ausschließlich ihre Verteilungsfunktion zu erfüllen. Mit in diese Aufgabe ist daher neben dem Herausstellen des periodischen Werteverzehrs auch impliziert, die Entwertung des der Abschreibung zugrundeliegenden Wirtschaftsgutes im Zeitablauf sichtbar zu machen, und auch unter Berücksichtigung der mit der Entwertung verbundenen buchmäßigen Ermittlung des Restwertes der Nichtverbrauchsgüter in einer Anlagenkartei, durch Gegenüberstellung der Abschreibung einer Periode zu den eventuell an der gleichen Anlage angefallenen Reparaturkosten eine Wirtschaftlichkeitsanalyse letzterer Kosten zu erleichtern. Ähnliches gilt für den Ausweis aller anderen fixen Kostenarten, zumindest im Hinblick auf die Möglichkeit, somit auch das wirtschaftliche Denken und Handeln der Soldaten fördern zu können. Dabei sei als weiteres Beispiel nochmals an die aufgezeigte Hauptkostenart Personalkosten erinnert, für die selbst das Bundesministerium der Verteidigung[2] aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen eine partielle Erfassung fordert.

Es erscheint daher gerechtfertigt, auch beim Aufbau der Bundeswehr-Kostenrechnung,auf der Grundlage einer Grenzplankostenrechnung, den Ausweis der fixen Kostenarten zu fordern, um unabhängig rechentechnischer Überlegungen, ein weiteres Kriterium zur Gewinnung ökonomischer Überlegungen bei den Streitkräften zur Verfügung zu haben.

---

1 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 28.

2 BMVg(Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., S. 4; ferner:Ausführungen unter Abschn. 4.3.

4.5.1.3. Grundsätzliches zu den variablen Kostenarten und ihrer Planung

Wurde das Hauptaugenmerk der Ausführungen bisher auf die fixen Kostenarten gelegt, so gilt es nun, als Pendant die variablen Kostenarten zu untersuchen. Wie angeführt (vgl. S. 92 ff) ist bei ihnen ein kausaler Zusammenhang zwischen ihrem absoluten Betrag im Zeitabschnitt und der jeweils zugrundeliegenden Beschäftigung (Leistung) nachweisbar. Dabei sind letztere Kostenarten beim Dienstleistungsbetrieb Bundeswehr ausschließlich unter den betrieblichen Elementarfaktor "Betriebsmittel" zu subsumieren, da Werkstoffe, wie auf Seite 10 dargestellt wurde, ex definitione ausgeschlossen sind. Eine weitere Modifikation zur bisherigen Betrachtung bei den fixen Kostenarten besteht darin, daß nun die Wertkomponente zugunsten der Mengenkomponenten der einzelnen Kostenarten völlig in den Hintergrund tritt, obwohl die dargestellten Verrechnungspreise auch hier letztlich zu berücksichtigen sind.

Die Planung variabler Kostenarten sowie die variablen Bestandteile semivariabler Kostenarten und damit auch die unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten zu fordernde kritische Analyse von Soll- zu Istkosten, ist allerdings nur möglich, wenn die einzelnen Kostenarten **in ihrer Entwicklung einer Gesetzmäßigkeit, letztlich in Abhängigkeit von der Beschäftigung folgen. Denn herrscht kein Gesetz, sondern ist die Entwicklung zufallsbedingt, wird die Vorgabe von Planwerten und damit auch eine Wirt**schaftlichkeitskontrolle auf der Grundlage objektiv nachprüfbarer Vorgaben nicht möglich. Will man also hier Kosten planen, gilt es, zuerst die Gesetzmäßigkeiten darzustellen, die, mathematisch ausgedrückt, die variablen Kosten als Funktion der auf sie wirkenden Einflüsse zeigt.[1] Daher muß als Basis der weiterführenden

1 Vgl. Rummel, K.: Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, unveränderter Nachdruck der 3., durchgesehenen und erweiterten Auflage mit Vorwort und Anmerkungen von Wolfang Kilger, Düsseldorf 1967, S. 17.

Überlegungen auf die auch diese Kosten bestimmenden Einflußgrößen eingegangen werden.

Gutenberg[1] unterscheidet grundsätzlich fünf "Hauptkosteneinflußgrößen", die für das Kostenniveau eines Betriebes verantwortlich zeichen: "Faktorqualität, Faktorpreise, Beschäftigung, Betriebsgröße und Fertigungsprogramm". Da hierbei Änderungen der Kosteneinflußgrößen Beschäftigung, Betriebsgröße und Fertigungsprogramm stets Änderungen in den Faktorqualitäten und/oder in den Faktorproportionen auslösen, reduziert er diese fünf Hauptkosteneinflußgrößen auf die "drei grossen Kostendeterminanten" Faktorqualitäten, Faktorproportionen und Faktorpreise, bei deren Konstanz sich das Kostenniveau des Betriebes nicht ändert.[2]

Wird die ursprüngliche Hauptkosteneinflußgröße "Faktorqualität" im "short run"[3] als konstant angesehen[4], daneben auch aus dieser Abgrenzung der kurzfristigen Betrachtung und den bisherigen Ausführungen die Betriebsgröße und das "Fertigungsprogramm" im Bereich der Bundeswehr als unveränderlich, so folgt, daß die Kostendeterminante "Faktorqualität" zwar das gesamte Kostenniveau der Bundeswehr mit beeinflußt, dies allerdings

---

1 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 344ff, insbesondere S. 347.
2 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 347.
3 Als "short run" oder "kurzfristig" wird in der Betriebswirtschaftslehre allgemein der Zeitraum angesehen, in dem ein Betrieb sich bei Beschäftigungsänderungen anders als mit einer Betriebsgrößenvariation anpaßt (vgl. Lücke,W.: Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 126 und die dort angegebene Literatur).
4 Konstanz der Faktorqualitäten kann kurzfristig angenommen werden, da oszillative Veränderungen der Qualität in diesem Zeitablauf um eine Grundnorm pendeln werden; dagegen sind stetige Änderungen im positiven wie negativen Sinne längerfristig anzusehen und entsprechend bei der Planung zu berücksichtigen.

schon bei der dispositiven Planung Berücksichtigung findet. Unwirtschaftlichkeiten im technisch-organisatorischen Bereich des Betriebes Streitkräfte können also aufgrund obiger Festlegung letztlich nicht auf eine Änderung von Faktorqualitäten zurückgeführt werden.

Im Weiteren sei zuerst die dritte wichtige Kostendeterminante "Faktorpreise" untersucht. Auch diese Größe kann schon bei der Planung der Bundeswehr-Kostenrechnung durch die Festlegung von Verrechnungspreisen berücksichtigt werden. Eine Beeinflussung des Kostenniveaus ist also auch hier nur längerfristig möglich, wenn die Verrechnungspreise aus betriebspolitischen Gründen - z.B. Anpassung an geänderte Marktpreise - variiert werden.

Wenn also entscheidende Veränderungen im Kostenniveau eines Betriebes kurzfristig überhaupt zu erwarten sind, so können sie, aus den bisherigen Überlegungen und Festlegungen folgend, nur von der noch nicht behandelten Kostendeterminanten "Faktorproportionen" ausgehen. In dieser Größe kommt nun besonders das Mengengerüst der Kosten zum Tragen, bestimmt einerseits durch die technisch-organisatorische Beschaffenheit der vorhandenen Bedingungen, andererseits durch die Proportionen, in denen die einzelnen Faktoreinsatzmengen aufgrund technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Voraussetzungen zueinander stehen.[1] Setzt man auch hier von den beeinflussenden Hauptkosteneinflußgrößen im short run Betriebsgröße und "Fertigungsprogramm" konstant, so bleibt als Bestimmungsgröße der Kostendeterminanten

---

1 Vgl. Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 344.

zuletzt die Hauptkosteneinflußgröße Beschäftigung.[1] Damit ist in den weiteren Ausführungen die Blickrichtung in erster Linie auf die Kostendeterminante Faktorproportionen zu legen, um so zu einer adäquaten Planung der variablen Kostenarten zu gelangen.

Als Methoden der angestrebten Kostenplanung, die ja mit den Vorgabewerten hier objektive Kriterien zur Wirtschaftlichkeitskontrolle schaffen sollen, schlägt Plaut[2] das "Rechnen, Messen, Schätzen", sowie ein internes oder externes Vergleichen vor. Schwantag[3] spricht in diesem Zusammenhang von einer "synthetischen Methode" der Kostenplanung, wenn die gesuchten Werte durch Verbrauchsstudien ermittelt werden, oder von einer analytischen Methode", wenn zur Feststellung Istwerte der Vergangenheit herangezogen werden.

Ausgangspunkt und Basis der synthetischen Ermittlung von Planungswerten für die Bundeswehr-Kostenrechnung bilden Erkenntnisse, die die Betriebswirtschaftslehre

---

1 Kilger erwähnt noch gesondert die "innerbetriebliche Unwirtschaftlichkeit" als Kostenbestimmungsfaktor. (Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 140). Dieser Kostenbestimmungsfaktor, dem ja im Rahmen der Bundeswehr-Kostenrechnung das Hauptaugenmerk gilt, läßt sich aber mit unter Gutenbergs Kostendeterminante Faktorproportionen subsumieren. Die Unwirtschaftlichkeiten können nämlich nur auftreten, wenn weder die Voraussetzungen der technisch-organisatorischen Beschaffenheit der Betriebsmittel, noch die Proportionen der Faktoreinsatzmengen von den Betriebsangehörigen genügen berücksichtigt werden.

2 Plaut,H.-G.: Grundfragen und Praxis der Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 25.

3 Schwantag,K.: Der heutige Stand der Plankostenrechnung in deutschen Unternehmungen, a.a.O., S. 315; ferner: Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 366.

der Produktions- und Kostentheorie[1] verdankt, die ein wichtiges Glied im theoretischen Grundgerüst der Kostenrechnung allgemein und hier speziell auch der Grenzplankostenrechnung darstellt. Der unter dem Gesichtspunkt der Planung variabler Kostenarten bedeutsamste Schritt in dieser Theorie geht auf Erich Gutenberg zurück und besteht darin, daß primär keinerlei unmittelbare Beziehung zwischen Faktoreinsatzmengen und der entsprechenden Beschäftigung (Ausbringung) unterstellt wird, sondern zwischen diesen Größen die Aggregate, Maschinen und Arbeitsplätze dazwischengeschaltet werden, die überhaupt mit eine Voraussetzung für die betreffende Leistungserstellung des Betriebes bilden.[2]

Grundlage für diese Überlegungen und damit letztlich auch für die Planung variabler Kostenarten bilden die auf dem Prinzip des Faktormengenverbrauchs und der jeweiligen Inanspruchnahme des betreffenden Betriebsmittels zu ermittelnden Abhängigkeiten, von Gutenberg[3] als "Verbrauchsfunktion" bezeichnet. Sie geben "die funktionalen Beziehungen wieder, die zwischen dem Faktorverbrauch für eine geleistete Produktions- oder Arbeitseinheit und der technischen Leistung eines Aggregates bestehen".[4] Ihre Charakteristika seien im Folgenden skizziert.

---

1 Die Produktions- und Kostentheorie versucht allgemein, die Bedeutung des Kombinationsprozesses auch im Rahmen des gesamtbetrieblichen Geschehens zu erörtern, erforscht dabei das Mengen- und Wertgerüst des Produktionsablaufs und bemüht sich, seine funktionalen Beziehungen aufzudecken, um diese dann unter Zugrundelegung theoretischer Modelle darzustellen (vgl. Kilger, W.: Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958, S.8; ferner: Lücke,W.: Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 13f).

2 Vgl. Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 326ff; Derselbe: Planung im Betrieb, in: ZfB, 22.Jg.(1952), S. 683f; Derselbe: Über den Verlauf von Kostenkurven und seine Begründung, in: ZfhF (NF), 5.Jg.(1953), S. 23ff; ferner insbesondere noch Kilger,W.: Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung, in: ZfhF (NF), 10.Jg.(1958), S. 554.

3 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 327.

4 Kilger,W.: Produktions- und Kostentheorie,a.a.O.,S.54.

Hierbei ist es notwendig, bevor auf die Abhängigkeit zwischen Faktorverbrauch und technischer Leistung eingegangen wird, zuerst die unabhängige Variable technische Leistung genauer zu beleuchten. Sie stimmt grundsätzlich mit der physikalischen Definition Leistung = Arbeit: Zeit überein und kann beispielsweise in PS-Stunden, oder bei Aggregaten mit stets gleichartigen Produktionsbeiträgen auch durch die jeweilige Ausbringung in Stück, m, usw. pro Zeiteinheit ausgedrückt werden, um damit betriebswirtschaftlich relevantere Ausdrücke für den gleichen Begriffsinhalt gebrauchen zu können.[1] Eine Differenzierung gegenüber dem bisher verwandten Begriff Leistung, der ja allgemein den betrieblichen Ertrag (Leistungswert), der in einer Periode im betrieblichen Produktionsprozeß hergestellten Güter (dargebrachten Dienstleistungen) erfaßt[2], wird im folgenden durch den Hinweis auf die Technizität des obigen Leistungsbegriffes hervorgehoben.

Die technische Leistung eines Aggregates hängt zuerst von Daten ab, die Gutenberg[3] mit dem Begriff z-Situation umschreibt. Diese umfaßt den technischen Kranz der Eigenschaften der Anlage, der konstruktionsbedingt vorgegeben und damit grundsätzlich ohne einschneidende Veränderungen am Aggregat, die zu einer neuen z-Situation führen, nicht variierbar ist. Damit sind auch die Verbrauchsmengen an Faktoreinsatzgütern für eine Produktions- oder Arbeitseinheit nicht nur von der jeweiligen technischen Leistungsschaltung des Aggregates abhängig, sondern sie werden indirekt zuerst einmal be-

---

1 Vgl. Kilger,W.: Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 54f; ferner Lücke,W.: Verbrauchfunktionen und Kostenverlauf, in: Essays in Honour of Marco Famo, Volume II, Investigations in economic theory and methodology, Padova 1966, S. 394.

2 Vgl. Lücke,W.: Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie, a.a.O., S. 23.

3 Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 329f.

gründet, in der nach Kauf einer Anlage von den Betriebsangehörigen prinzipiell nicht mehr beeinflußbaren z-Situation.

Grundsätzlich besteht bei fast jedem Aggregat die Möglichkeit einer bestimmten Varianz in der Leistungsschaltung, das heißt der Betrieb ist in der Lage, die gleiche Anzahl von Produktions- oder Arbeitseinheiten mit unterschiedlich langen Laufzeiten der betreffenden Anlagen hervorzubringen, so daß die jeweiligen Verbrauchsmengen der einzelnen Faktorarten pro Bezugseinheit eine Funktion der von dem Aggregat verlangten Intensität (techn. Leistung) darstellen.[1] Unbeachtlich zeitlicher Überlegungen sind daher für jedes Aggregat zuerst die zugehörigen Verbrauchsfunktionen, unter Beachtung der technisch möglichen Intensitätsschaltungen aufzustellen, um den bei Variation der Schaltungen anfallenden mengenmäßigen Verbrauch der Einsatzfaktoren pro Bezugseinheit feststellen zu können. Nach Abschluß dieser Arbeiten ist es dann die weitere Aufgabe, die technische Leistung des betreffenden Aggregates so zu fixieren, daß die an der Anlage anfallenden Kosten pro Einheit insgesamt minimiert werden. Hierzu sind die für jede einzelne Faktorart gesondert erstellten Verbrauchsfunktionen aus rechentechnischen Gründen zu bewerten (hier mit Verrechnungspreisen) und insgesamt zu summieren. Die auf diese Weise entstandene Funktion gibt in ihrem Inhalt die Kosten an, die bei unterschiedlichen technischen Leistungsschaltungen pro Produktions- oder Arbeitseinheit am Aggregat entstehen. Das Anlagegut hat dann dort seine optimale Leistung, wo diese Kostenfunktion ihr Minimum hat.[2]

---

1 Vgl. Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S.330;ferner u.a.: Kilger,W.: Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S.55; Lücke,W.: Verbrauchsfunktionen und Kostenverlauf, a.a.O., S. 395f.

2 Vgl.u.a. zum Gesamtproblem im Einzelnen: Kilger,W.: Produktions-und Kostentheorie, a.a.O., S.55ff; insbesondere auch aufgrund der mathematischen Differenzierung Lücke,W.: Verbrauchsfunktionen und Kostenverlauf, a.a.O., S.396ff; Derselbe: Produktions- und Kostentheorie, S. 61ff, besonders S. 63ff.

Bei der praktischen Durchführung ist es aber aus unterschiedlichen Gründen nicht immer möglich, die Anlage konstant mit optimalen Leistungsgraden zu fahren, sondern es kann, unabhängig oszillierender Schwankungen, notwendig sein, aus betriebpolitischen Gründen eine andere Leistungsschaltung vornehmen zu müssen (z.B. Erhöhung der Einheiten im Zeitabschnitt). Wird dadurch die durchgeführte Schaltung gegenüber der optimalen auch unwirtschaftlicher, so ist doch die übergeordnete betriebspolitische Vorstellung, die zu dieser Entscheidung führte, bestimmend; es sei hierbei an die frühere Aussage (vgl. S. 11 Fußnote 2) über die "Kategoriale Umklammerung" des Wirtschaftlichkeitsprinzips erinnert.

Nachdem kostentheoretisch, unter Beachtung betriebspolitischer Gesichtspunkte, der Verbrauch pro Produktions- oder Arbeitseinheit grundlegend festgestellt ist,stellt bei einer vermehrten Ausbringung des Aggregates die dabei entstehende Kostensumme ein Vielfaches der Kosten einer Einheit dar. Da intensitätsmäßige Anpassungsprozesse der einzelnen Anlagen aufgrund obiger grundsätzlicher betriebspolitischer Festlegungen im nachhinein ausgeschlossen sind, kann bei Festlegung der Beschäftigung und bei Beschäftigungsschwankungen eine Angleichung nur zeitlich, durch Variation der Nutzungszeit des jeweiligen Betriebsmittels erfolgen.[1] Das bedingt für die variablen Kosten bei wachsender Beschäftigung aufgrund ihrer Konstanz pro Leistungseinheit ein lineares Ansteigen der variablen Kosten; diese werden zur Ausbringung proportional, zu proportionalen Kosten.[2]

---

1 Vgl. Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 371ff.

2 Zum Problem der Verbrauchsfunktionen und der Kostenverläufe, die hier nur skizziert wurden, um eine unnötige Aufblähung der Arbeit zu verhindern, vgl. insbesondere Gutenberg,E.: Die Produktion,a.a.O., S.326ff. ferner: Kilger,W.: Produktions- und Kostentheorie,a.a.O., S.53ff; Derselbe: Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung, a.a.O., S. 558ff; Lücke,W.: Verbrauchsfunktionen und Kostenverlauf, a.a.O., S.393ff; Derselbe: Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S.60ff u.84ff; Heinen,E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 3.,verb.Auflage, a.a.O., S. 225ff.

Diese zuerst von Gutenberg wissenschaftlich nachgewiesene Proportionalität der variablen Kosten zur Ausbringung (Leistung), die unter Berücksichtigung der fixen Kosten grundsätzlich zu einem linearen Gesamtkostenverlauf führt, wird von Plaut[1] (beim Vorliegen eines Festpreissystems) durch empirische Kostenuntersuchungen in der Aussage gestützt.

Faßt man zusammen, so kann festgehalten werden, daß es beim Vorliegen von Verbrauchsfunktionen[2] mit Hilfe der synthetischen Kostenplanung grundsätzlich möglich ist, die variablen Kostenarten der Aggregate aufgrund der festgestellten Gesetzmäßigkeit in Verbindung mit der Leistung zu planen, und damit als Sollwert zur Wirtschaftlichkeitskontrolle vorzugeben.

Liegen keine Verbrauchsfunktionen vor, die den mengenmäßigen Verbrauch einer Faktorart zur Erstellung einer Produktions- oder Arbeitseinheit an dem jeweiligen Aggregat in Abhängigkeit von der technischen Leistung eindeutig bestimmen, und besteht auch nicht die Möglichkeit, Verbrauchsfunktionen selbst zu erstellen, so müssen die Verfahren der analytischen Kostenplanung zur Festlegung des Verbrauchs an Kostengütern herangezogen werden. Im Gegensatz zur synthetischen Methode, die, wie dargestellt, auf Verbrauchsstudien, Messungen und Berechnungen aufbaut und damit der Kostenplanung für ihre Aufgabe objektive Kriterien zur Verfügung stellt, baut die analytische Methode grundsätzlich auf den Ist-

---

1 Plaut,H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung, Erster Teil, a.a.O., S. 353; Derselbe: Die Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 29f.

2 Nach der theoretischen Abhandlung von Verbrauchsfunktionen nun ein Hinweis zu ihrer Feststellung. Sie werden grundsätzlich empirisch ermittelt, häufig werden sie bereits von den Herstellern der Maschinen oder maschinellen Anlagen beim Kauf mit angegeben (vgl. Heinen,E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 3., verb.Auflage, a.a.O., S. 225).

werten der Vergangenheit auf.[1] Zu ihrer Anwendung müssen also zuerst die nach Kostenarten differenzierten Istkosten mit den dazugehörigen Istbezugsgrößen für mindestens eine Abrechnungsperiode der Vergangenheit vorliegen, um auf dieser Grundlage dann Planwerte zu ermitteln und vorgeben zu können.

Unabhängig der grundsätzlichen Bedenken, die wie bereits früher dargestellt (vgl. S. 88 f), gegen die Verwendung von Istkosten als Basis von Planwerten spricht, sei bei fehlender Alternative nochmals daran erinnert, daß vor ihrer Verwendung erkennbare innerbetriebliche Unwirtschaftlichkeiten eliminiert, eine Anpassung an eine eventuelle neue Kostenstruktur des Betriebes (z.B. Änderungen bei den Betriebsmitteln oder im organisatorischen Aufbau) im Zeitablauf berücksichtigt, und das Augenmerk auch auf die Wertkomponente der Kosten zu richten ist, falls in der Vergangenheit mit einem anderen Preisniveau gerechnet wurde.[2]

Die so bereinigten Istkosten werden mit Hilfe spezifischer Methoden ausgewertet und bilden dann, unter Berücksichtigung ihrer Einordnung unter fix oder variabel, die Basis zur Bestimmung der Planwerte.[3]

---

1 Vgl. Schwantag,K.: Der heutige Stand der Plankostenrechnung in deutschen Unternehmungen, a.a.O.,S. 395; ferner: Zeidler,F.: Altes und Neues zur Plankostenrechnung, in: WPg, 2.Jg.(1949), S. 301; Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.366ff.

2 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 366f.

3 Zu den einzelnen Methoden wie mit Hilfe der Streupunktdiagramme (Statistic Scattergraph-Method), der mathematischen Kostenauflösung (High-Low Points Method) und der Planung mit Hilfe von Trendberechnungen nach der Methode der kleinsten Quadrate vgl. eingehend: Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 366ff; ferner zum buchtechnischen Verfahren und den von Kilger behandelten auch noch: Börner,D.: Direct Costing als System der Kostenrechnung, a.a.O., S.52ff.

Abschließend darf also zusammengefaßt werden, daß bei Planung variabler Kostenarten grundsätzlich der synthetischen Kostenplanung mit Hilfe von Verbrauchsstudien der Vorzug zu geben ist, da somit objektive Verbrauchswerte gefunden werden können. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß die Planwerte eines Aggregates jeweils auf der Grundlage eines bestimmten technischen Leistungsgrades zu ermitteln sind, eine danach erfolgende Anpassung an die festgelegte Beschäftigung ex definitione grundsätzlich nur zeitlich erfolgen soll. Eine intensitätsmäßige Anpassung durch unterschiedliche Leistungsschaltungen der Aggregate ist damit soweit ausgeschlossen, wie sie nicht aus betriebspolitischen Gründen vorgeschrieben ist und dann bei der ex ante Kostenplanung schon Berücksichtigung findet. Kann die synthetische Kostenplanung nicht angewandt werden, muß man auf die analytische Planung zurückgreifen. Auch dieses Verfahren kann letztlich für eine Wirtschaftlichkeitskontrolle zu annehmbaren Werten führen, wenn man sich der mit diesem Verfahren verbundenen Nachteile voll bewußt ist.

Beide Planungsverfahren bauen auf der Prämisse linearer Gesamtkostenverläufe auf, die von Theorie und Praxis als prinzipiell repräsentativ für den Betriebsprozeß angesehen werden[1], und deren Vorhandensein die Grundvoraussetzung einer Grenzplankostenrechnung und damit auch der Bundeswehr-Kostenrechnung bildet.

---

1 Es sei hier zur Untermauerung nochmals auf die These der bedeutenden Vertreter von Theorie und Praxis, Gutenberg und Plaut, hingewiesen.(Gutenberg,E.: Die Produktion, a.a.O., S. 361ff; Plaut,H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung, Erster Teil, a.a.O., S. 353; Derselbe: Die Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 29f).

4.5.2. Die Kostenstellen als Verantwortungsbereiche in der Bundeswehr-Kostenrechnung

4.5.2.1. Der theoretische Aufbau der Kostenstellen

Die mit Hilfe des bisher beschriebenen Instrumentariums zu planenden Kostenarten fallen, unabhängig einer möglichen Zuordnung auf die Kostenträger nicht im luftleeren Raum an, sondern zuerst an einem Ort der Kostenverursachung, im Folgenden als Kostenstelle bezeichnet. Diese Stellen haben dann, je nach der Zielsetzung der für ihre Festlegung verantwortlichen Kostenrechnung Zwecke zu erfüllen, die sich allgemein unter eine Aufgabenstellung als Verrechnungs-, Planungs und/oder Verantwortungsbereich subsumieren lassen.[1]

Das Erfordernis Kostenstellen als Verrechnungsbereiche für die angefallenen Kosten zu bilden, ergibt sich aus den rechentechnischen Schwierigkeiten mit den Kosten, deren unmittelbare Zuordnung auf die jeweilig betroffenen Kostenträger, abgesehen von Einproduktunternehmen, grundsätzlich nicht möglich ist (Gemeinkosten). Als Verrechnungsbereich im betrieblichen Rechnungswesen ist die Kostenstelle damit in erster Linie als Hilfsmittel einer Kostenträgerrechnung anzusehen; eine auf den Erkenntnissen aufbauende Kostenstellenrechnung schafft die Basis, um die angefallenen Gemeinkosten für diese Zwecke weiter zu verrechnen.[2]

Sowohl die Zielsetzung der Bundeswehr-Kostenrechnung, als auch die bereits gemachten Ausführungen, die eine Kostenträgerrechnung grundsätzlich bei den Streitkräften verneint, erlauben es hier, diese Begründung zur Kosten-

---

1 Vgl. Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung, II Verfahren, Erster Teil, a.a.O., S. 378.

2 Vgl. Abbildung S. 64.

stellenbildung aus der weiteren Betrachtung auszuschließen.[1]

Somit bleiben noch die Aspekte als Planungs- und/oder Verantwortungsbereich, um ein Berücksichtigen von Kostenstellen und damit auch letztlich den Aufbau einer Kostenstellenrechnung im Rahmen der hier konzipierten Bundeswehr-Kostenrechnung zu rechtfertigen. Die Notwendigkeit, Kostenstellen als Planungsbereiche zu bilden, ergibt sich schon aus den bisherigen Ausführungen, denn um überhaupt eine exakte Planung einzelner Kostenarten gewährleisten zu können, muß primär der Ort der Kostenverursachung - die Kostenstelle - festgelegt sein. Daneben ist es aber auch für die Kostenrechnung mit der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle notwendig, Verantwortungsbereiche zu bilden, die unter einheitlicher Leitung eines für die dort anfallenden Kosten letztlich Rechenschaftspflichtigen stehen. Nur unter diesen Voraussetzungen kann nämlich konsequenterweise einer Forderung nach wirtschaftlicher Betriebsführung wirkungsvoll entsprochen werden.

Die Notwendigkeit, Kostenstellen zu bilden und damit auch eine Kostenstellenrechnung zur Kontrolle der wirtschaftlichen Betriebsführung zu fordern, berechtigt nun die zukünftige Organisation dieser Stellen im Bereich der Bundeswehr unter der Zwecksetzung Planungs- und Verantwortungsbereich näher zu untersuchen.

Ein Anhaltspunkt bietet hierbei der bereits oben angeführte, für die "Kostenrechnung im Planungssystem der

---

1 Mit dieser Aussage entfallen damit die im betrieblichen Rechnungswesen beim Aufbau von Kostenstellen sonst auftretenden Problem der Untergliederung in Haupt-, Neben- und Hilfskostenstellen, die Einteilung der Kosten in Einzel- sowie Gemeinkosten (primäre bzw. sekundäre), sowie auch Schwierigkeiten bei der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung (vgl. zu diesem Problemkreis u.a.: Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.21; ferner: Sommer,K.: Kostenstelle, in: Kosiol,E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 976ff).

Bundeswehr" verwendete Kostenstellenplan, der auf dem "organisatorischen Dienststellenverzeichnis" der Bundeswehr aufbaut und als Kostenstellen deshalb unter anderem Bataillone sowie selbständige Kompanien und Dienststellen bezeichnet.[1]

Trotz der dort vorhandenen, in sich geschlossenen Funktionsbereiche mit den fest umrissenen Aufgaben der organisatorischen Einheiten, sowie unter Berücksichtigung der Überlegung, daß bei der Bundewehr die Erfassung und Verrechnung des Verbrauchs an Wehrmaterial grundsätzlich auf dieser Ebene durchgeführt wird[2], müssen hier unter dem Blickwinkel der spezifischen Aufgaben einer Grenzplankostenrechnung noch weitere Aspekte beachtet werden, die zur Bestimmung und damit auch zur Organisation der Kostenstellen bei den Streitkräften beitragen.

Betriebswirtschaftlich sei hierbei zuerst an den "Grundsatz der Kostenproportionalität"[3] gedacht, das heißt, die erstrebte Kostenstelleneinteilung eines Betriebes hat möglichst so zu erfolgen, daß sich "exakte Maßgrössen [Bezugsgrößen] der Kostenverursachung"[4] bilden lassen. Aufgrund dieser Forderung sollte es im Idealfall sogar möglich sein, mit nur einem homogenen Beschäftigungsmaßstab pro Kostenstelle für die verschiedenen Verbrauchsfunktionen auszukommen, einem Ziel, dem man sich mit zunehmender Verfeinerung der Kostenstelleneinteilung eines Betriebes mehr und mehr annähert.[5] Des weiteren muß abrechnungstechnisch gewährleistet sein,

---

1 BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 28ff; sowie Ausführungen unter Abschn. 4.2., insbesondere S. 73.
2 Vgl. BMVg(Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, a.a.O., S. 28ff; ferner Ausführungen Abschn. 3.3.
3 Sommer,K.: Kostenstelle, a.a.O., Sp. 975.
4 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O.,S.325.
5 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 325.

daß die einzelnen, beim Leistungsprozeß anfallenden Kostenarten verursachungsgerecht den Kostenstellen zugerechnet werden können, an denen sie angefallen sind. Dieser Gesichtspunkt klingt oben schon im Hinweis auf die geschlossenen Funktionsbereiche mit den festumrissenen Aufgaben bei der Auswahl der Bundeswehr-Kostenstellen an, bedarf aber hier aus Planungs- und Verantwortungsgesichtspunkten erneuter Erwähnung. Daneben dürfen bei der Neubildung von Kostenstellen auch die bereits erwähnten organisatorischen Überlegungen nicht unberücksichtigt bleiben, die die einzelnen Stellen in "klar gegeneinander abgegrenzte Verantwortungsbereiche"[1] einzuteilen versuchen mit dem Ziel, die wirtschaftliche Handlungsweise des Kostenstellenleiters in dem nur von ihm selbst zu verantwortenden Bereich letztlich objektiv nachprüfen zu können.

Faßt man diese betriebswirtschaftlichen Überlegungen, die bei Bildung von Kostenstellen im Rahmen einer auf Kostenkontrolle gerichteten Grenzplankostenrechnung gezielt zu berücksichtigen sind, zusammen, so ist festzustellen, daß eine optimale Lösung sämtlicher aufgezeigten Forderungen wohl kaum zu erreichen ist. Es muß also ein Ergebnis gefunden werden, das allen Anforderungen der Kostenkontrolle weitestgehend gerecht wird. Dabei ist der Grundsatz klar abgegrenzter Verantwortungsbereiche in den Vordergrund der Überlegung bei der Kostenstellenbildung zu stellen, um somit jederzeit eine sinnvolle Kostenkontrolle zu gewährleisten.

Darauf aufbauend sind dann der Grundsatz der Kostenproportionalität und die abrechnungstechnischen Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Mit dieser Aussage ist also eine Kostenstellendifferenzierung auf der Basis der damit verbundenen besseren Kostenkontrolle zuerst einer

---

1 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.324.

Aufgliederung vorzuziehen, die primär eine einheitliche Maßgröße (Bezugseinheit) für die Verbrauchsfunktionen pro Stelle anstrebt, wobei diese Überlegungen allerdings durch abrechnungstechnische Aspekte begrenzt werden, die eine weitestgehende Unterteilung unterbinden, um eine Erfassung der im Zeitabschnitt angefallenen Istkosten nicht unzumutbar zu erschweren.[1]

Berücksichtigt man diese Gedankengänge nun beim Aufbau der Kostenstellen für die Bundeswehr-Kostenrechnung, so wird sichtbar, daß der nach dem organisatorischen Dienststellenverzeichnis aufgebaute Stellenplan der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" formal in zwei der drei Thesen den gestellten Anforderungen genügt, da dort geschlossene Funktionsbereiche vorliegen und abrechnungstechnisch die "Kosten" in den Kostenstellen erfaßt werden. Diese grundsätzliche Aussage muß aber insoweit erheblich eingeschränkt werden, weil der Grundsatz der Kostenproportionalität bisher überhaupt keine Berücksichtigung gefunden hat, ferner aber auch die Verantwortungsbereiche vielfach so grob abgegrenzt sind, daß dort auftretende Unwirtschaftlichkeiten nicht immer zweifelsfrei dem verantwortlichen Stellenleiter zuzuordnen sind.[2] Weitere Nachteile einer

---

1 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung,a.a.O., S. 326.

2 Zur Begründung sei angeführt, daß beispielsweise ein Jägerbataillon aus 5 Kompanien mit ca. 850 Mann besteht. Mit diesen Feststellungen, die sich nur auf das hier aufgezeigte Problem richten, seien keine weiteren grundlegenden organisationstheoretischen Überlegungen zur Leitungsspanne selbst und zu der einzelner Stellenleiter verbunden. Zum Begriff Leitungsspanne (Kontrollspanne), die entweder die Anzahl der Untergebenen oder Bereiche umfaßt, die einer einheitlichen Leitung direkt unterstellt werden (können), vgl.: Bleicher,K.: Span of Control, in: Grochla,E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, Stuttgart 1969, Sp. 1531ff; ferner: Dullien,M.: Flexible Organisation, Praxis,Theorie und Konsequenzen des Projekt- und Matrix-Management, Opladen 1972, S. 19.

prinzipiell zu gering differenzierten Kostenstelleneinteilung bestehen neben abrechnungstechnischen Schwierigkeiten, die sich in einem time-lag zwischen Datenerfassung und -auswertung niederschlagen und die Gegenwartsnähe der Angaben beeinträchtigen, hauptsächlich auch darin, daß ein auf dieser Ebene festgelegter Stellenleiter vielfach aufgrund der räumlichen Größe seiner Kostenstelle und der Vielzahl der Mitarbeiter, Informationen, die für eine wirtschaftliche Betriebsführung erforderlich sind, so aggregiert erhält, daß ihm wichtige Details für eine wirtschaftliche Betriebsführung und für die Anleitung seiner Untergebenen verloren gehen können.

Als Konsequenz dieser Gedankengänge folgt, daß die für die Bundeswehr-Kostenrechnung benötigte Kostenstelleneinteilung zwar grundsätzlich auf dem organisatorischen Dienststellenverzeichnis der Streitkräfte aufbauen soll, eine weitere Untergliederung zur Feststellung einzelner Kostenstellen aber prinzipiell erforderlich ist.

Eine für den gesamten Bundeswehrbereich gültige Gliederung der Kostenstellen, wie sie die "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" für ihren Aufgabenkatalog in Form des organisatorischen Dienststellenverzeichnisses erstellt hat, läßt sich aufgrund der betriebsindividuellen Eigentümlichkeiten von Teilstreitkräften, Bereichen und Teilbereichen ohne gesonderte Einzeluntersuchungen hier nicht erstellen.

Nachfolgend sei es aufgrund obiger Ausführungen erlaubt, anstelle des im betrieblichen Rechnungswesens und auch bisher in den Streitkräften gebräuchlichen Ausdrucks Kostenstelle, hier in der Bundeswehr-Kostenrechnung zur Wirtschaftlichkeitskontrolle den Begriff "Verantwortungsstelle" einzuführen. Neben der damit verbundenen Differenzierung zur Merkmalsbildung der Kostenstelle in der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr", wird durch das Wort Verantwortungsstelle

unter der Zielsetzung der Bundeswehr-Kostenrechnung, aus psychologischen Gründen auch verstärkt auf die Verantwortung des Stellenleiters für die in seinem Bereich anfallenden Kosten hingewiesen, sowie herausgestellt, daß verwaltungstechnisch die Aufzeichnungen der "Materialwirtschaft der Bundeswehr" nicht unbedingt auf dieser Ebene zu führen sind. Diese Verantwortungsstellen bilden dann, wie aus dem betrieblichen Rechnungswesen schon bekannt, die Grundlage für den Aufbau der Verantwortungsstellenrechnung.

Sollte aus Gründen der Kostenproportionalität und/oder der Organisation der Kostenrechnung weitere Unterteilungen notwendig werden, so seien diese neu entstehenden Bereiche als "Verantwortungsplätze" bezeichnet, wobei allerdings die Kostenverantwortung, unabhängig der Zahl dieser Plätze, definitionsgemäß letztlich in den Händen des Stellenleiters bleiben muß. Mehreren Verantwortungsstellen übergeordnet sei der "Verantwortungsbereich", dessen Zusammensetzung sich aufgrund der vorgenommenen Unterteilung in Verantwortungsstellen und auch in Verbindung mit der Organisationsstruktur der Bundeswehr ergibt, und dem letztlich nur Kosten zugeordnet werden können, die der Stellenleiter nicht zu vertreten hat.

4.5.2.2. Stellung und Aufgabe des Kostenplaners im Rahmen der Bundeswehr-Kostenrechnung

Nach Abschluß der organisatorischen Arbeiten bei der Bildung und Festlegung von Verantwortungsstellen kann jetzt mit Hilfe der oben aufgezeigten theoretischen Planungsgrundlagen begonnen werden, die fixen und variablen Kostenarten - unter Berücksichtigung einer eventuell auch durchzuführenden Kostenauflösung - individuell für jede Verantwortungsstelle zu planen. Mit diesem Resümée sei die Aufgabe des Kostenplaners umrissen,

an dessen Ausbildung, aufgrund der bisherigen grundsätzlichen Aussagen zur Kostenplanung, die Forderung gestellt werden muß, daß sie weder ausschließlich technisch noch kaufmännisch auszurichten ist. Es muß sich beim Kostenplaner letztlich um eine Persönlichkeit handeln, die, wie Wolff[1] es formuliert, "die Berufe des Technikers und Kaufmanns in sich vereint".

Erscheint mit einer solchen Aussage in ihrer Konsequenz auch das Berufsbild des Kostenplaners letztlich überzeichnet, so sollte doch als Anforderungsgrundlage eine grundsätzliche betriebswirtschaftliche. technische Ausbildung gewährleistet sein. Die Voraussetzung manifestiert sich in der Erkenntnis, daß dazu Ingenieure über betriebswirtschaftliche Grundkenntnisse und umgekehrt Betriebswirte über naturwissenschaftliches und technologisches Wissen verfügen müssen, um den mit der Kostenplanung verbundenen Aufgaben gerecht werden zu können.[2]

Nachdem klargestellt ist, welche spezifischen Kenntnisse vom Kostenplaner aufgrund der mit der Planung verbundenen Schwierigkeiten erwartet werden, gilt es nun, vor weiteren Erörterungen seiner Aufgabe an der jeweiligen Verantwortungsstelle bei den Streitkräften, erst einmal seine Position innerhalb des Organisationsschemas des Betriebes Bundeswehr abzugrenzen.

Hierbei kann die allgemein interessierende Frage, ob außer- oder innerbetriebliche Kostenplaner zu den Planungsaufgaben heranzuziehen sind[3], für die Bundeswehr

---

1 Wolff,W.: Die Plankostenrechnung als Mittel der Betriebspsychologie, in: NB, Beilage zu Der Betriebs Berater (1953), S.8.

2 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 319.

3 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 319.

dahingegen abgewandelt werden, ob zentralgesteuerte Kostenplanungsabteilungen mit entsprechenden Mitarbeitern gebildet werden sollen, oder dezentral bei den einzelnen Einheiten STAN-Stellen für Kostenplaner einzurichten sind.[1] Diese Frage ist allerdings nicht ohne weitere Überlegungen zu beantworten, da mit beiden Möglichkeiten Folgerungen verbunden sind, deren Vor- bzw. Nachteile gegeneinander abgewogen werden müssen, wobei auch hier vor der endgültigen Entscheidungsfindung das Wirtschaftlichkeitsprinzip selbst Beachtung finden muß.

Für eine zentrale Zusammenfassung aller in der Bundeswehr tätigen Kostenplaner mit den damit verbundenen Abweichungen in der Organisationsstruktur der Streitkräfte, spricht vor allen Dingen, daß mit einer solchen Maßnahme die unabhängige Meinungsbildung der Kostenplaner in personeller wie sachlicher Hinsicht über ihr jeweiliges Aufgabengebiet gewährleistet ist. Den Planer hindern grundsätzlich keine persönlichen Bindungen an den betreffenden Stellenleiter bei der sachlichen Erstellung der Planwerte; andererseits wird auch der Leiter der untersuchten Verantwortungsstelle die Vorgabe-

---

1 Die Überlegung, fachkundige Kostenplaner einer zivilen Betriebsberatungsgesellschaft zur Kostenplanung bei den Streitkräften heranzuziehen, sei aus der Erörterung ausgeschlossen, da hier u.a. finanzielle Gründe (gesonderte Berücksichtigung im Etat des Verteidigungshaushalts mit damit verbundenen Mehrausgaben), als auch andere Gesichtspunkte (z.B. Geheimhaltung technischer Daten der Nichtverbrauchsgüter) eine Rolle spielen können. Der Einsatz bundeswehreigener Kostenplaner sei ferner mit dem Hinweis begründet, daß mit ihrer Verwendung nicht grundsätzlich Mehrausgaben verbunden sein müssen, sondern eventuell, wie sich aus den weiteren Ausführungen ergibt, auch eine Lösung mit dem bereits vorhandenen Personalbestand möglich ist. Zur Frage der Ausbildung der notwendigen Kostenplaner sei auf die Fachbereiche der neugegründeten Bundeswehrhochschulen sowie auf bereits vorhandenen Fachhochschulen verwiesen (technische und wirtschaftswiss. Fachbereiche); hier kann zumindest mittelfristig durch Berücksichtigung der Zielvorstellung in den betreffenden Lehrplänen auch das anstehende Schulungs- und damit Personalproblem gelöst werden.

werte eher akzeptieren, als wenn sie von Mitarbeitern der gleichen Einheit erstellt worden sind.[1] Daneben können als weitere Gründe noch eine größere Sachkenntnis des Kostenplaners aufgrund der Erfahrungen mit vielen, und in der technischen Struktur unterschiedlichen Einheiten, die bessere Möglichkeit der gegenseitigen Information und Schulung, sowie die damit verbundene Chance,längerfristig so auch zu einer Verfeinerung der Planungswerte zu gelangen, nicht unerwähnt bleiben.

Für eine Dezentralisation spricht dagegen in erster Linie der Kostenfaktor, da durch eine Zentralisation Ausgaben, die gleichzeitig zu Kosten werden (z.B. Fahrtkosten, Tagegeld) entstehen, die hier entweder ganz entfallen, oder doch zumindest nur in weit geringerem Maße verursacht werden, als wenn die einzelnen Kostenplaner das gesamte Bundesgebiet und eventuell sogar ausländische Übungsplätze bereisen müssen, um die unterschiedlichen Verantwortungsstellen aufzusuchen. Daneben blieb bei den Überlegungen bisher auch unberücksichtigt, daß eine eigenständige Kostenplanerabteilung, aufgrund der Größe des Betriebes Bundeswehr, Personal in einer Größenordnung benötigen würde, die den Sinn der Einrichtung beim Vergleich mit dem erreichten Nutzen fragwürdig erscheinen läßt. Letztlich muß neben der Frage nach den notwendigen Aufwendungen auch untersucht werden, wie die Kostenplanung in der ersten Phase, die relativ zeitaufwendig ist, aber in einer gewissen Mindestzeit vollendet werden muß, bewältigt werden soll.

Bei der kritischen Wägung der angeführten Sachverhalte ist offensichtlich, daß beide Organisationsverfahren Vorzüge enthalten, die, falls möglich, Berücksichtigung

---

1 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.320.

in der Kostenplanungsstruktur der Bundeswehr finden sollten. Daher erscheint ein Kompromiß zwischen beiden Konzeptionen angebracht, um zu einer realistischen, effizienten und wirtschaftlichen Lösung des angeführten Problems zu gelangen. Eckstein dieser Vorstellung ist dabei die früher angeführte Tatsache,daß die einzelnen Einheiten der Bundeswehr abrechnungstechnisch grundsätzlich unabhängig und voll verantwortlich sind. Diese Erkenntnis läßt den Schluß zu, daß für die Praxis der Kostenplanung die Möglichkeit besteht, die Bundeswehr-Kostenrechnung auch schrittweise bei den Einheiten einzuführen, das heißt, durch eine gedankliche Verschiebung der Perioden bei den unterschiedlichen Verantwortungsstellen zu einer sukzessiven Planung innerhalb der Bundeswehr zu gelangen. Mit einer solchen Maßnahme könnte eine zentrale Kostenplanerabteilung personell kleiner gehalten werden, wobei ihre Besetzung unter anderem noch von der Anzahl der insgesamt in der Bundeswehr vorhandenen Verantwortungsstellen, sowie der dispositiv für die Gesamtplanung überhaupt zur Verfügung gestellten Zeitabschnitte abhängig wäre. Eine weitere personelle Ersparnis könnte auch durch die Anordnung erreicht werden, zuerst nur die Erstplanung an den Verantwortungsstellen durch einen geschulten Kostenplaner durchführen zu lassen, dem einheitseigene (interne) Kostenfachleute zur Ermittlung der Erstwerte beigeordnet sind. Damit besteht die Möglichkeit, in den nachfolgenden Perioden die grundsätzlichen Planungsänderungen durch stelleneigene Arbeitskräfte durchzuführen.[1] Der Vorteil der mit dieser Maßnahme verbundenen weiteren personellen Einsparung beim externen Kostenplanerteam ist offensichtlich, wobei der Nachteil einer bereits unter dem Gesichtspunkt der Dezentralisation durch ei-

---

1 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 320.

gene STAN-Stellen angesprochenen, stelleninternen Manipulationsmöglichkeit stark gemildert, wenn nicht sogar ausgeschlossen werden kann. Zur Unterstützung der Thesen sei zuerst an die Durchführung der ersten Kostenplanung durch die unabhängigen Kostenplaner erinnert, des weiteren werde in diesem Fall die Forderung erhoben, die vorgegebenen Werte für die nachfolgenden Perioden dem stelleninternen Fachmann als Richtwerte beizugeben, sowie gleichzeitig zur Sicherung der Objektivität der nachgeordneten internen Planwerte, Kontrollen bzw. nach Ablauf bestimmter Perioden erneute Kostenplanungen durch die zentralen Stellen durchführen zu lassen. Mit dieser erneuten externen Kostenplanung sei dann neben der Kontrolle der vergangenen Werte auch ihre Rechtfertigung durch die Verantwortungsstelle verbunden.

Für eine so durchgeführte Art der Handhabung der Kostenplanung in der Bundeswehr-Kostenrechnung spricht weiterhin, daß im Gegensatz zur rein zentralen - oder dezentralen Steuerung, der Gedanke des wirtschaftlichen Denkens und Handelns weit intensiver in die einzelnen Einheiten der Streitkräfte hineingetragen wird. Diese Planung, eine laufende interne Auseinandersetzung an der Verantwortungsstelle mit den geplanten und zu planenden Werten, ist erforderlich, um später einer Rechtfertigung der angesetzten Richtwerte überhaupt genügen zu können.

Unabhängig der organisatorischen Eingliederung der Kostenplaner in das Gefüge des Betriebes Bundeswehr ist sich die betriebswirtschaftliche Literatur[1] darüber ei-

---

1 Vgl.u.a.: Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb,a.a.O., S.38; ferner: Plaut,H.-G.: Grundfragen und Praxis der Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S.27; Schönfeld,H.-M.: Kostenbeeinflussung und Kostenpolitik, in: Kosiol,E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp 940; Matz,A.: Plankostenrechnung, Handbuch für die Praxis, deutsche Übersetzung und Bearbeitung von Franz,J.Bohr, Wiesbaden 1954, S.40; Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 320.

nig, daß der Kostenplaner bei Ermittlung der Planungswerte einer Kostenstelle mit dem betreffenden Stellenleiter eng zusammenarbeiten muß, um nebem dem theoretischen Wissen die Erfahrung zu erlangen, die zur Beurteilung der spezifisch-technischen Einzelheiten bei der zu planenden Kostenstelle notwendig ist. Auch bei der Bundeswehr ist dieser Gesichtspunkt zu berücksichtigen, wobei auch hier neben den planungstechnischen Gründen der die Unterstützung fordert, noch ein psychologisches Moment für die angestrebte Mitarbeit eine Rolle spielt. Besonders unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle muß "das Vertrauen des Stellenleiters in die Gültigkeit und Angemessenheit der Kostenvorgaben"[1] vorhanden sein. Dieses Vertrauen wird für ihn allerdings nur dann gerechtfertigt sein, wenn die Werte nicht über seine Person hinweg verfügt wurden, sondern er an ihrer Festlegung maßgeblich beteiligt war.[2]

Trotz dieser Aussagen muß die Planung allerdings federführend beim Kostenplaner verbleiben, um etwaige Bestrebungen des Stellenleiters, durch zusätzliche Angaben über den Verbrauch sich ein Kostenpolster zu verschaffen, hinfällig werden zu lassen.[3] Auch letztere Feststellung zeigt erneut die Notwendigkeit einer intensiven Schulung des Kostenplaners, um Manipulationen zu verhindern.

---

1 Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S. 38.

2 Vgl. Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S.38; ferner: Plaut,H.-G.: Grundfragen und Praxis der Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S.27; Matz,A.: Plankostenrechnung, a.a.O., S. 40; Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 320.

3 Vgl. Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S. 38.

Nach Erfüllung der angeführten Voraussetzungen sei nun wieder an die eigentliche Detailplanung des Kostenplaners in den Verantwortungsstellen erinnert. Dabei können sich, unabhängig der nachfolgenden Planungen, schon zu Beginn Rationalisierungseffekte mit Vorschlägen zur Kostensenkung durch eine Stellenbesichtigung, sowie durch die Gespräche zwischen Planer und Stellenleiter herauskristallisieren.[1]

Grundlage der Detailplanung bilden die oben beschriebenen Überlegungen zur Kostenauflösung und zur Festlegung der fixen und variablen Kostenarten. Dabei ist bei der Planung des Mengenverbrauchs der einzelnen Kostenarten pro Bezugsgröße noch der "Anspannungs- oder Planwirtschaftlichkeitsgrad"[2] zu berücksichtigen, der mit eine Grundlage für die Planvorgabe der einzelnen Kostenarten bildet. Hierbei gilt es, aus betriebspsychologischen Gründen den Anspannungs- oder Planwirtschaftlichkeitsgrad weder zu hoch noch zu niedrig anzusetzen.

Nicht zu hoch, um durch den dadurch möglichen Eindruck von unerfüllbaren Forderungen die wirtschaftlichen Anstrengungen der Stellenmitarbeiter nicht schon im Keime zu ersticken, oder den Gedanken aufkommen zu lassen, die

---

1 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 320.

2 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 320f. Unter dem Anspannungs- oder Planwirtschaftlichkeitsgrad ist der Wirtschaftlichkeitsgrad zu verstehen, der der Kostenplanung zugrundeliegt; d.h. unter Zugrundelegung welcher Gesichtspunkte sind die gesuchten Planwerte zu ermitteln. Dabei liegt z.B. der größte Planwirtschaftlichkeitsgrad der Kostenplanung dann zugrunde, wenn die vorgegebenen Planmengen den unter den günstigsten Bedingungen (größte Sorgfalt sowie sparsamste Verwendung) unbedingt für die Leistungserstellung benötigten Mengenverbrauch darstellen (Optimal-,Minimal- oder auch Idealstandardkosten). (Vgl. hierzu ferner: Agthe,K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, a.a.O., S.56ff; Käfer,K.: Standard-Kostenrechnung, 2., neu bearbeitete und stark erweiterte Auflage, Stuttgart 1964,S.92).

Plankostenrechnung werde als "Antreiber-System" mißbraucht; nicht zu niedrig, weil die Vorgabewerte in diesem Falle schon große Unwirtschaftlichkeiten in sich selbst tragen, nicht zur Überwindung der "Kostenblindheit" beitragen, ja sogar durch die fehlende anspornende Wirkung eine Kosten- und damit eine Wirtschaftlichkeitskontrolle als sinnlos erscheinen lassen.[1] Der Kostenplanung ist daher "stets ein realisierbarer Anspannungs- oder Planwirtschaftlichkeitsgrad zu Grunde zu legen, der sich jedoch quantitativ nicht genau bestimmen läßt, sondern im 'Kostenempfinden' erfahrener Kostenplaner wurzelt".[2]

Trotz aller bei der Kostenplanung auftretenden Schwierigkeiten kann, da sie offensichtlich zu meistern sind, aber dem grundsätzlichen Urteil von Plaut[3] zugestimmt werden, der aufgrund jahrzehntelanger Erfahrungen feststellt, daß die "Aufgabe der Kostenplanung von einem geschickten Kostenplaner in jedem Betrieb zu lösen ist" und von ihm im Laufe der Zeit "eine beachtenswerte Geschicklichkeit und Zuverlässigkeit in der Kostenplanung" erlangt wird.

---

1 Wolff,W.: Die Plankostenrechnung als Mittel der Betriebspsychologie, a.a.O., S. 9; ferner vgl.: Käfer, K.: Standard-Kostenrechnung, a.a.O., S. 93f; Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 321.

2 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.322. Diesem "Kostenempfinden" des Planers, unter Berücksichtigung der Auskünfte des Stellenleiters, muß es auch letztlich überlassen bleiben, inwieweit z.B. Anlaufkosten sowie nicht dispositiv festgelegte Intensitätsschwankungen der Anlagen bei den Planungsüberlegungen zu berücksichtigen sind.

3 Plaut,H.-G.: Grundfragen und Praxis der Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 27.

4.5.3. Erfassung der Istkosten aus den Aufzeichnungen der "Materialwirtschaft"

Nach Abschluß der ex-ante Kostenartenplanung (pro Bezugsgröße) an den einzelnen Verantwortungsstellen muß nun die ex-post Erfassung der entsprechenden Istkosten Berücksichtigung finden, denn ihre Werte bilden einerseits die weitere Grundvoraussetzung für die gewünschte und angestrebte Wirtschaftlichkeitskontrolle, andererseits stellt aber auch die Plankostenrechnung selbst betriebswirtschaftlich letztlich nichts anderes dar, "als eine Istkostenrechnung, die durch eine nachträgliche Einfügung von Planwerten .. erweitert wird".[1]

Die Ausführungen unter Abschnitt 3.3. zeigten bisher, daß die "Materialwirtschaft der Bundeswehr" prinzipiell nur solche Maßnahmen und Bearbeitungsvorgänge erfaßt und behandelt, die eine grundsätzliche Versorgung der Bundeswehreinheiten mit dem entsprechenden Wehrmaterial gewährleistet, ohne eine Wahrung der in der Periode angefallenen Istkosten gesondert zu berücksichtigen. Des weiteren stellte auch die unter Abschnitt 4.2. durchgeführte Analyse der "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" fest, daß die in dieser Rechnung angestellten Überlegungen zur Ermittlung von Istwerten nicht nur vielfach schon bei der Zurechnung zum betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff konträr verlaufen, sondern auch aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung beider Rechnungen die dortigen Istkosten den hier gestellten Anforderungen nicht genügen können.[2]

Aufgrund der Erkenntnisse muß daher eine Erfassung der Istkosten in der Bundeswehr-Kostenrechnung noch geson-

---

1 Plaut,H.-G.: Die Grenzplankostenrechnung, a.a.O.,S.25.
2 Vgl. hierzu insbesondere Ausführungen S. 73.

dert berücksichtigt und die Kontierung der angefallenen Werte gewährleistet werden. Bei der Durchführung dieser Aufgabe sind dabei aus Vergleichsüberlegungen die gleichen Gesichtspunkte zur Gliederung der Kostenartenrechnung zu berücksichtigen, die bereits grundsätzlich unter dem Blickwinkel des Planungsgedankens angesprochen wurden.[1]

Für die Bundeswehr bedeutet die Forderung nach Erfassung aller Istkosten zunächst, die Organisation ihrer Materialwirtschaft soweit zu erweitern, daß nicht nur der Bestandsnachweis des Wehrmaterials und seine Kontrolle im Versorgungsablauf jederzeit möglich ist, sondern auch - soweit bisher nicht vorhanden - die Erfassung des Materials beim Einsatz, also erst bei der Kostenentstehung gewährleistet wird. Hierzu wäre eine in erster Linie verbrauchsbedingte Aufzeichnung erforderlich, die verursachungsgerecht die Kosten den einzelnen Verantwortungsstellen zuordnet.

Sowohl von der bisherigen Organisation der "Materialwirtschaft", als auch von der zusätzlichen Arbeit her, dürften diese Forderungen keine neuen Schwierigkeiten bereiten und kein wesentlich anders ausgebildetes Personal erfordern, da es sich hierbei ja ausschließlich um das Sammeln von Verbrauchsbelegen handelt, deren Angaben sich weiterhin auch in "Mengen" belaufen können. Erst nach Abschluß des der Wirtschaftlichkeitskontrolle zugrundeliegenden Abrechnungszeitraums bedarf der dann vorliegende Verbrauch einer Verantwortungsstelle neben der Zuordnung auch der Bewertung mit den festgelegten Verrechnungspreisen.

---

1 Vgl. UAbschn. 4.5.1. Eine Kostenauflösung der angefallenen Istkosten in ihre variablen und/oder fixen Bestandteile kann allerdings entfallen, da aufgrund der gleichen zeitlichen Abgrenzung zwischen Ist- und Planwerten, die geplanten mit den tatsächlichen angefallenen Fixkosten übereinstimmten. Somit ist die Ermittlung variabler Istkosten als Differenz aus Gesamtistkosten und Fixkostenanteil sichergestellt.

Das Ressort,in dem die mit der Durchführung einer Bundeswehr-Kostenrechnung an der Verantwortungsstelle verbundenen Arbeiten zusammengefaßt werden können, sei hier allgemein als "Kostenermittlungsstelle" bezeichnet. Dabei sollte eine Unterstellung des Ressortleiters fachlich wie disziplinar unter den Verantwortungsstellenleiter ausgeschlossen werden. Obwohl mit den dort anfallenden Aufgaben nur rechentechnische Zwecke verknüpft sind, und in der Ermittlungsstelle keine Kontrolle der wirtschaftlichen Betriebsführung der Verantwortungsstelle durchgeführt wird, muß aus Gründen der Objektivität und Unabhängigkeit, die Forderung nach organisatorischer Trennung von der Verantwortungsstelle bestehen bleiben.

In diesem Zusammenhang stellt sich dann die grundsätzliche Frage, ob es nicht überhaupt sinnvoll ist, mehrere Verantwortungsstellen einer Kostenermittlungsstelle rechentechnisch beizuordnen. Dieser Überlegung kann prinzipiell solange beigepflichtet werden, wie die anfallenden Aufgaben von der Stelle fristgerecht erledigt werden können, und das Wirtschaftlichkeitsprinzip selbst bei diesen Bestrebungen genügend Beachtung findet. Dabei ist es nicht notwendig, für diese Kostenermittlungsstellen eine eigene Organisationsstruktur innerhalb der Bundeswehr aufzubauen, da sie aufgrund ihrer Aufgabenstellung nur Zwecke zu erfüllen haben, die eine kommunikative oder sogar direktive Verknüpfung untereinander nicht erforderlich macht.

4.5.4. Aufbau und Durchführung von Vergleichsrechnungen an den Verantwortungsstellen

4.5.4.1. Allgemeines

Nach den grundsätzlichen Überlegungen zur Untergliederung der Kostenarten und ihrer Planung, der Einteilung der Verantwortungsstellen, sowie der Erfassung der Istkosten aus den Aufzeichnungen der Materialwirtschaft

ist es nun möglich, als notwendige Bedingung der angestrebten Wirtschaftlichkeitskontrolle, die gewonnenen Erkenntnisse zur Grundlage von Vergleichsrechnungen zu machen.

Allgemein erfolgt die praktische Durchführung des Soll/Ist-Vergleichs im betrieblichen Kostenrechnungssystem mit Hilfe eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB), dessen rechentechnische Aufgabe summarisch mit der Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Kostenstelle, sowie mit der Lieferung von Unterlagen für die Selbstkostenermittlung der betrieblichen Leistung umrissen werden kann.[1]

Auch für die Bundeswehr-Kostenrechnung ist im Folgenden beim Aufstellen des Soll/Ist-Vergleichs als Arbeitsgrundlage das im Rechnungswesen allgemein verwandte Grundschema des BAB, bundeswehrindividuell abgeändert, anzuwenden, um die Wirtschaftlichkeitskontrolle möglichst effizient durchzuführen.
Neben den auf der Grundlage dieser Rechnung zu ermittelnden Verbrauchsabweichungen, die nach den früheren Erörterungen die wirtschaftliche oder unwirtschaftliche Verhaltensweise der Soldaten im technisch-organisatorischen Bereich des Betriebes Bundeswehr signalisieren, besteht mit Hilfe dieses Instrumentariums auch als Weiteres eine Möglichkeit der Überwachung dispositiver Maßnahmen des Stellenleiters auf ihre wirtschaftliche Notwendigkeit hin.

---

1 Vgl.u.a. Plaut,H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung, I.Teil, a.a.O., S. 356ff; ferner: Plaut,H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung, II.Teil, a.a.O., S.407ff; Tigges,H.: Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, in: ZfhF (NF), 3.Jg.(1951), S. 206ff; Agthe,K.: Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, Ihre Ermittlung, Analyse und Verrechnung, Freiburg i.Br. 1958, S. 89f; Wille,F.: Plan- und Standardkostenrechnung, Leitfaden, 2., veränderte und erweiterte Auflage, in: Hasenack,W.(Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe A/VII, Essen 1963, S. 96ff; Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 520ff.

Diese neu in die Betrachtung einfließende Überlegung, die sich aufgrund einer auch mit Hilfe des BAB ermittelten weiteren Abweichung ergibt, von Schrülkamp[1] als "Dispositionsabweichung" bezeichnet, sei im Anschluß an die Verfahren zur Ermittlung der Verbrauchsabweichungen gesondert untersucht. Auch die bei der Analyse der Dispositionsabweichung gefundenen Erkenntnisse könnten nämlich eventuell mit dazu beitragen, dem Soldaten und hier den mit der dispositiven Arbeit Beauftragten "die Verantwortung für den Einsatz der ihm anvertrauten öffentlichen Mittel"[2] deutlicher zu machen.

Berücksichtigt man alle bisherigen Gedanken beim Aufbau und der Durchführung von Vergleichsrechnungen, so sollte primär, um die Effizienz einer Wirtschaftlichkeitskontrollrechnung überhaupt zu gewährleisten, vor ihrem Aufbau folgende grundsätzliche Forderungen erhoben werden:

a. Der Soll/Ist-Kostenvergleich hat möglichst kurzfristig zu erfolgen, um eine Aktualität der heranstehenden Werte zu gewährleisten, sowie die Gegenwartsnähe eventueller Abweichungen sicherzustellen.

b. Das Hauptaugenmerk bei der Rechnungsdurchführung hat auf den Verbrauchsabweichung und ihrer Analyse zu liegen, da sie das wirtschaftliche Denken und Handeln aller am betrieblichen Leistungsprozeß Beteiligten nachfolgend merklich beeinflussen können.

c. Die dritte Forderung an die Vergleichsrechnung ist in Verbindung mit den beiden anderen zu sehen. Aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen - der zur Rechnung benötigte Arbeitsaufwand muß in einer tragbaren Relation zum erzielten Nutzen stehen - sowie unter Be-

---

1 Schrülkamp,B.: Die Kontrolle der Abweichungen im Rahmen einer Plankostenrechnung, in: BFuP, 6.Jg.(1954), S. 622.

2 BMVg(Hrsg.): VMBl 1958, S. 91.

rücksichtigung der Aktualität der Ergebnisse sollte der Soll/Ist-Kostenvergleich keinen großen zusätzlichen Arbeitsanfall verursachen. Gestützt wird diese Forderung durch den Hinweis, daß bei der Aufstellung des Betriebsabrechnungsbogens letztlich "Pfenniggenauigkeit" nicht erforderlich ist. Erstens würde wertmässig damit eine Sorgfalt vorgetäuscht, die schon aufgrund der Bewertung mit Verrechnungspreisen nicht gegeben ist, zum anderen wird die Aussage über die wirtschaftliche bzw. unwirtschaftliche Betriebsführung des Verantwortungsstellenleiters durch eine Exaktheit zumindest der Werte rechts vom Komma nicht erhöht. Allerdings darf dieses Zugeständnis zur Arbeitserleichterung nicht zu einer Nachlässigkeit in der Erfassung der einzelnen Kostenarten und der Kosten insgesamt führen, da sonst bei der Aggregation Abweichungen auftreten können, die nicht mehr mit dem Schlagwort "Pfenniggenauigkeit" vom Tisch gefegt werden können.

4.5.4.2. Die intermediären Vergleichsrechnungen

Die Forderung nach Aktualität der Rechenoperationen und der dabei anfallenden Ergebnisse wirft die grundsätzliche Frage auf, ob es nicht sinnvoll ist, unabhängig vom periodisch festzulegenden Abschluß, an den Verantwortungsstellen zuerst Rechnungen in Form intermediärer Vergleichsrechnungen aufzustellen.
Definiert man beispielsweise den Zeitraum, den eine Abrechnungsperiode umfassen soll, mit 6 Monaten oder längstens mit einem Kalenderjahr, so würde ein monatlicher oder sogar dekadischer Soll/Ist-Kostenvergleich dem Verantwortungsstellenleiter die wirtschaftliche Situation seines Arbeitsbereiches aufgrund der Kürze der Erinnerungsspanne fraglos deutlicher aufzeigen, als es der Periodenabschluß im nachhinein gesehen, vermag.

Kann man mit Hilfe solcher zwischenzeitlicher Rechnungen daher sicherlich eine größere Aktualität der ermittelten Werte und Abweichungen gewährleisten, und damit letztlich auch ein schnelleres Eingreifen des Stellenleiters bei Unwirtschaftlichkeiten sicherstellen, so ist doch grundsätzlich mit dieser Aufgabenstellung auch ein zusätzlicher Arbeitsanfall verbunden, der die einleuchtende Begründung zur Durchführung wieder fragwürdig erscheinen läßt. Dabei ist der benötigte Aufwand dann nicht mehr als tragbar zu bezeichnen, wenn die Vorteilhaftigkeit der gewonnenen Ergebnisse die Mehrarbeit und damit die Mehrkosten nicht rechtfertigen, oder auch eine Rechtfertigung schon als fraglich erscheinen lassen. Die Entscheidung über diese Fragen, die auch Überlegungen nach der Häufigkeit intermediärer Rechnungen während einer Abrechnungsperiode insgesamt umschließt, kann allerdings nur betriebsindividuell nach dem vorgegebenen Datenkranz gelöst werden und muß daher letztlich der jeweiligen Geschäfts- und Betriebsleitung überlassen bleiben.

Aufgrund der Feststellung, daß die Vorteilhaftigkeit zwischenzeitlicher Vergleichsrechnungen durch die Aktualität ihrer Aussagen unbestritten ist, sollte auch hier ein Weg gefunden werden, der ihre Einführung in den Betrieb Bundeswehr möglich macht, ohne dabei größere Arbeitsmehrbelastungen der Soldaten in Kauf nehmen zu müssen. Erinnert man sich ihrer Zielvorstellung dem Verantwortungsstellenleiter kurzfristig auf Unwirtschaftlichkeiten hinzuweisen, und ihm damit die Möglichkeit eines schnelleren Eingreifens zu verschaffen, als Periodenrechnungen es vermögen, so können unter der ausschließlichen Berücksichtigung dieser Komponenten alle anderen bisher angestellten Überlegungen, die mit in die Wirtschaftlichkeitskontrollrechnung impliziert wurden (z.B. Ausweis der fixen Kostenarten) hier unberücksichtigt bleiben. Ein geringerer Arbeitsaufwand kann

weiterhin dadurch erreicht werden, daß zu den vorliegenden Vergleichsrechnungen nur die Kostenarten einbezogen werden,die mengen und/oder wertmäßig den Kostencharakter der Verantwortungsstelle stark belasten, sowie die Kosten, bei denen anhand früherer Abrechnungen erhebliche Verbrauchsabweichungen gestgestellt wurden. Die Feststellung der Istbeschäftigung der Verantwortungsstelle insgesamt, oder falls dort keine Homogenität der Leistung vorhanden, die Beschäftigung der einzelnen Betriebsmittel oder -gruppen zur Ermittlung der Sollkosten ist aufgrund laufender Aufschreibungen (z. B. LKW-Fahrtenbuch usw.) grundsätzlich ohne gravierenden Arbeitsanfall zu ermitteln, genauso wie die Erfassung der Istkosten anhand der Aufzeichnungen der Kostenermittlungsstelle.

Schwierigkeiten und Mehrarbeit könnten prinzipiell nur bei den semivariablen Kosten auftreten. Da die Istkosten der einzelnen Kostenarten immer nur insgesamt zu erfassen sind, ist hier eine Kostenauflösung notwendig, um die beeinflußbaren Bestandteile herausfiltern zu können. Erinnert man sich, daß bei der Kostenplanung zu Periodenanfang schon ein "Splitten" der semivariablen Kostenarten durchgeführt wird, und damit der Fixkostenanteil - definitionsgemäß als beschäftigungsunabhängige Zeitkosten bezeichnet - für die nachfolgende Periode festliegt, so kann mit dieser Erkenntnis grundsätzlich auch der beeinflußbare Istkostenbestandteil aus den vorliegenden Gesamtistkosten semivariabler Kostenarten ermittelt werden. Dazu ist es nur notwendig, den vom Kostenplaner je Kostenart für die Gesamtperiode festgelegten Fixkostenanteil durch die Zahl der Zeitabschnitte zu dividieren, für die intermediäre Vergleichsrechnungen vorgesehen sind, und diesen Periodenbruchteil der Gesamtfixkosten von den vorliegenden Istkosten der gleichen Kostenart für diesen Zeitabschnitt zu subtrahieren. Die Differenz ergibt dann die proportionalen Istkosten, die den entsprechenden Sollkosten gegenüberzustellen sind.

Letzter Überlegung liegt allerdings die Prämisse des gleichmäßigen Anfalls der Fixkosten über den Gesamtzeitraum des Planungsabschnittes (von höchstens einem Kalenderjahr) zugrunde, eine Annahme, die grundsätzlich zum Widerspruch reizt und nur durch spezielle Einzeluntersuchungen semivariabler Kostenarten an den einzelnen Verantwortungsstellen bestätigt oder verworfen werden kann. Trotz dieses Einwandes kann aus der Zielvorstellung der intermediären Vergleichsrechnung weiterhin eine gleichmäßige Verteilung der Fixkosten im Zeitablauf unterstellt, und damit letztlich zeitraubende Einzeluntersuchungen ausgeschlossen werden. Genauere Ermittlungen erscheinen hier nicht sinnvoll, da die angeführten Soll/Ist-Vergleiche ausschließlich als Kostenübersicht dem Verantwortungsstellenleiter zur Verfügung stehen, ihm nur tendenziell die wirtschaftliche Situation seines Aufgabenbereichs im Zeitablauf aufzeigen sollen, dabei aber keinen dokumentarischen Chrakter besitzen. Somit erscheinen exakte Prüfungen der Fixkosten mit zusätzlichem Arbeitsaufwand, gemessen an den dadurch gewonnenen Erkenntnisse, nicht gerechtfertigt zu sein.

In Anlehnung an Plaut[1] könnte ein diesem zwischenzeitlichen Soll/Ist-Vergleichen zugrundeliegender Abrechnungsbogen folgendermaßen gestaltet sein: (s. Abbildung 3 nächste Seite).

Bisher wurde noch nicht der im Abrechnungsbogen aufgezeigte Ausweis kumulativer Zahlenwerte im Periodenablauf betrachtet. Sie vermitteln dem Verantwortungsstellenleiter einen Einblick in die ökonomische Entwicklung seiner Stelle, weisen ihn auf Erfolge bzw. Mißerfolge seiner früheren Bemühungen um erhöhte Wirtschaftlichkeit hin und können ihm auch in Verbindung mit den

---

1 Plaut,H.-G.: Die Grenzplankostenrechnung in der Diskussion und ihrer weiteren Entwicklung, in: ZfB, 28. Jg.(1958), S. 264f.

Bw

Intermediärer SOLL/IST-Kostenvergleich

lfd Nr.:

Verantwortungsstelle .....

Istbeschäftigung:

Zeilen Nr.	Kostenart	Istkosten (in DM) gesamt	Istkosten (in DM) davon fix	Sollkosten [Bezugsgröße x Istbeschäftigung (in DM)]	Verbrauchsabweichung (in DM)
1	Hilfsstoffe (kumulativ)	9650 (24321)	— (—)	8530 (22758)	+1120 (+1563)
2	Betriebsstoffe (kumulativ)	12823 (44333)	— (—)	15370 (44200)	./. 2547 (+133)
	Σ (kumulativ)	22473 (68654)	— (—)	23900 (66958)	./. 1427 (+1696)

Abbildung 3

weiteren zwischenzeitlichen Soll/Ist-Vergleichen Aufschluß über mögliche oszillative Schwankungen der Abweichungen um einen sich herauskristallisierenden Mittelwert geben.

Faßt man im Ergebnis die Vorteile intermediärer Soll/Ist-Vergleiche zusammen, so kann festgestellt werden:

a) Die Aktualität der für die Durchführung einer Wirtschaftlichkeitskontrolle benötigten Werte ist gewährleistet. Das Abrechnungsverfahren selbst ist nicht "offiziell", bedarf daher keines größeren Arbeitsaufwandes und dient nur zur Information des jeweiligen Verantwortungsstellenleiters. Aufgrund der bereits vorher erfolgten Festlegung der Plankosten pro Bezugsgröße durch den Kostenplaner ist bei der Ermittlung der Sollkosten nur noch die Istbeschäftigung zu berücksichtigen, was nach Wille[1] ausschließlich "schematische Rechenarbeit" darstellt. Die Erfassung der Istkosten selbst bereitet prinzipiell keine Schwierigkeiten, da die laufende Kontierung des Verbrauchs an Wehrmaterial auch eine Voraussetzung der Bundeswehr-Kostenrechnung ist, und zeitliche Diskrepanzen bei der Erfassung und Verrechnung der Kosten aufgrund der abrechnungstechnischen Einheit und der Größe jeder Bundeswehrverantwortungsstelle wohl kaum zu befürchten sind.

b) Mit Hilfe der zwischenzeitlichen Vergleichsrechnungen hat der Stellenleiter die Möglichkeit, Abweichungen schnell zu erkennen und zu isolieren. Sie werden ihm im Abrechnungsbogen eindeutig ausgewiesen, wobei eine positive Abweichung grundsätzlich unwirtschaftliche, keine oder eine negative Abweichung eine wirtschaftliche Verwendung der zugrunde-

---

1 Wille,F.: Plan- und Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 83.

liegenden Kostenart vermuten läßt, da gilt:

$$\Delta V_{jv} = K_{jv}^{(i)} - K_{jv}^{(s)}$$

wobei: $K_{jv}^{(i)}$ = Istkosten der Kostenart v der Verantwortungsstelle j

$K_{jv}^{(s)}$ = Sollkosten der Kostenart v der Verantwortungsstelle j

ΔV_{jv} = Verbrauchsabweichung der Kostenart v der Verantwortungsstelle j[1]
(j = 1,2 ... n)
(v = 1,2 ... z)

c) Nach Analyse der vorliegenden Abweichungen besteht die Möglichkeit einer sofortigen Einflußnahme am Ort der Kostenentstehung (Lob,Tadel,Verbesserungsvorschläge usw.). Somit kann der Stellenleiter laufend das wirtschaftliche Denken und Handeln seiner Mitarbeiter zu schulen versuchen.

d) Die intermediären Vergleichsrechnungen bewahren den Stellenleiter vor Überraschungen am Periodenende und geben ihm Hinweise für eine spätere Rechtfertigung, wenn bei der Auswertung des Soll/Ist-Vergleichs Kritik an der wirtschaftlichen Verhaltensweise seiner Verantwortungsstelle geübt wird. Des weiteren helfen sie ihm beim Planungsgespräch mit dem Kostenplaner.

Es kann also festgestellt werden, daß die Einführung eines intermediären Soll/Ist-Kostenvergleichs in möglichst kurzen Intervallen erheblich zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit und des ökonomischen Denkens und Handelns in der Bundeswehr beizutragen vermögen, da Stellenleiter, sowie Mitarbeiter durch die Aufstellung laufend mit dem Verbrauch an Produktionsfaktoren bei der Leistungserstellung konfrontiert werden. Eine weitere Vereinfachung dieser Vergleichsrechnung aus Gründen der Arbeitsersparnis erscheint aber nicht sinnvoll.

---

1 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.521.

Weder sollte auf einen getrennten Ausweis der Verbrauchsabweichungen verzichtet werden - Abbildung 3 zeigt in der Summenzeile die Verschleierung sämtlicher Differenzen durch Summation - noch auf die Kumulation aller Werte von Periodenbeginn an. Nur so sind nach den obigen Feststellungen diese inoffiziellen Aufstellungen aussagefähig und rechtfertigen ihren Einsatz in der Bundeswehr-Kostenrechnung.

4.5.4.3. Der Soll/Ist-Kostenvergleich

Da die intermediären Vergleichsrechnungen aufgrund obiger Prämissen nur zur laufenden Unterrichtung der Verantwortungsstellenleiter über eine günstige oder ungünstige Kostensituation ihres Bereiches vorgesehen sind, benötigt die Bundeswehr zur Gegenüberstellung der periodisch[1] angefallenen Istkosten zu den entsprechen-

---

1 Wurde in den bisherigen Ausführungen der Begriff Periode in seiner Spanne nur nach oben hin mit maximal einem Jahr abgegrenzt, so soll auch jetzt keine exaktere Kennzeichnung vorgenommen werden. Die Obergrenze von maximal einem Jahr wird aufrechterhalten. Auch Plaut schlägt diese Obergrenze vor (Plaut,H.-G.: Die Grenzplankostenrechnung in der Diskussion und ihrer weiteren Entwicklung, a.a.O., S. 264), wobei seinem Gedanken vielleicht bewußt oder unbewußt § 39 Abs.2 HGB zugrundeliegt, der die Dauer des Geschäftsjahres eines Handelsbetriebes auf höchstens zwölf Monate beschränkt (vgl. § 39 Handelsgesetzbuch vom 10.Mai 1897, in:RGBl 1897, Nr.23, S.228). Hier soll die Obergrenze mit einem Jahr limitiert werden, weil unabhängig davon, daß die Beschränkung des HGB eine ausschließlich auf Wirtschaftlichkeitskontrolle ausgerichtete Kostenrechnung betriebswirtschaftlich wenig oder überhaupt nicht zu berühren braucht, bei einer größeren Zeitspanne nicht mehr von Aktualität und von zeitnahen Werten gesprochen werden könnte, und eine Wirtschaftlichkeitskontrolle damit letztlich gegenstandslos würde. Eine Untergrenze für die Periodenabgrenzung wird nicht fixiert; sie sei aufgrund aller mit einer solchen Festlegung verbundenen, auch betriebsindividuellen Konsequenzen, in das Ermessen der jeweiligen Geschäfts- und Betriebleitung gestellt.

den Sollkosten und zur Ermittlung eventueller Verbrauchsabweichungen einen bereits früher erwähnten weiteren Abrechnungsbogen. Die darauf aufbauende Vergleichsrechnung soll die amtliche Grundlage bilden, um letztlich dem Ziel einer wirtschaftlichen Verwendung der eingesetzten Mittel gerecht werden zu können; sie sei im Folgenden als Soll/Ist-Kostenvergleich bezeichnet.
In Anlehnung an den Abrechnungsbogen zum intermediären Abschluß und an Plaut sowie Kilger[1] könnte der hier notwendige Vergleichsbogen etwa folgendermaßen gestaltet sein (vgl. Abbildung 4 nächste Seite).
Auch dieser Abrechnungsbogen ist manuell zu erstellen, muß aber im Gegensatz zu den intermediären Vergleichsrechnungen, die möglicherweise aufgrund ihres inoffiziellen Charakters auch von eigenen Mitarbeitern an den Verantwortungsstellen selbst erarbeitet werden können, nun von einer Institution abgerechnet werden, die die Objektivität der Werte und festgestellten Abweichungen sicherstellt. Diese Aufgabe kann daher der jeweiligen, für die Istkostenfeststellung schon zuständigen Kostenermittlungsstelle übertragen werden, wobei nur gewährleistet sein muß, daß neben den bereits vorliegenden Istwerten auch die entsprechenden Planungswerte des Kostenplaners, sowie die Istbeschäftigung(en) der zur Abrechnung heranstehenden Verantwortungsstelle dort vorliegen, um so den Soll/Ist-Vergleich überhaupt durchführen zu können.
Bei einer horizontalen Dreiteilung des in Abbildung 4 vorliegenden Abrechnungsbogens in die Bereiche "Maßzahlen", "Soll/Ist-Vergleich" und "Gesamtergebnis (Σ)" enthält der Bereich der Maßzahlen in erster Linie vorgedruckte Angaben, bei denen vielfach stellenindividuelle bedingte zusätzliche Mitteilungen erforderlich sind. Diese Angaben, zu denen auch die für den Rechengang verwandten Gleichungen aus der Grenzplankostenrechnung gehören, sind erforderlich, um einerseits durch den

1 Plaut,H.-G.: Die Grenz- Plankostenrechnung,II.Teil, a.a.O., S.408, hier Bspl.A; Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 522f.

Bw	Soll/Ist – Kostenvergleich Verantwortungsstelle „X"	Periode ..... von ..... bis .....

Zeilen Nr.	Bereiche	Benennung	Begriffe der Bundeswehr-Kostenrechnung (allgemein)
	Maßzahlen	Bezugsgröße: a) ..... b) ..... c) ..... d) ..... usw Istbeschäftigung: 1) ..... 2) ..... 3) ..... 4) ..... usw	Proportionale Istkosten = ISTKOSTEN GESAMT (nach Belegen) ./. FIXKOSTEN Proportionale Sollkosten = BEZUGSGRÖSSE x ISTBESCHÄFTIGUNG Verbrauchsabweichung (V) = ISTKOSTEN ./. SOLLKOSTEN V > 0 : Vermutung ⇒ Unwirtschaftlichkeit V ≤ 0 : Vermutung ⇒ Wirtschaftlichkeit

Ermittlung der Verbrauchsabweichungen (Werte in TDM)

			1	2	3	4		5
		Kostenarten	Istkosten nach Belegen	Fixe Kosten nach Planung	proportionale Kosten Ist	proportionale Kosten Soll		Verbrauchs-abweichung
	Soll/Ist Vergleich							
	M							

Abbildung 4

Ausweis von Bezugsgrößen und Istbeschäftigungen die Planungssituation der betreffenden Verantwortungsstelle dem Leser zu verdeutlichen, andererseits mit Hilfe der Abgrenzung von notwendigen plankostentheoretischen Begriffen den nicht betriebswirtschaftlich geschulten Soldaten das Einarbeiten in den vorliegenden Soll/Ist-Vergleich zu erleichtern.

Der Schwerpunkt der Aussagen des periodischen Abrechnungsbogens liegt aber im Soll/Ist-Vergleich selbst und in der Darstellung des Gesamtergebnisses. Dabei braucht hier auf die Gründe, die im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeitskontrolle zu einem getrennten Ausweis der Verbrauchsabweichung führt, nicht nochmals eingegangen zu werden. Wichtig erscheint aber noch der Hinweis, daß - unter Ausschluß zeitlicher Überlappungen - bei Kostenerfassung und -verarbeitung, eine wertmäßige Übereinstimmung zwischen den im Gesamtergebnis ausgewiesenen Zahlenwerten und den kumulierten Ergebnissen des zum gleichen Stichtag angestellten intermediären Vergleichs vorhanden sein muß, da beide Rechnungen auf dem gleichen Zahlenmaterial aufbauen. Somit ergibt sich nach Aufstellung der Abrechnungsbögen für den Verantwortungsstellenleiter die Möglichkeit, beide Aufstellungen in ihren Zahlenwerten zu vergleichen und eventuellen Abweichungen nachzugehen, um auch auftretende Rechenfehler hier wie dort zu eliminieren.

4.5.4.4. Der Ausweis dispositionbestimmter Abweichungen in der Abschlußrechnung

Nachdem anhand obiger Vergleichsbögen die Ermittlung der Verbrauchsabweichungen als Indikationen möglichen wirtschaftlichen oder unwirtschaftlichen Verhaltens im technisch-organisatorischen Bereich des Betriebes Bundeswehr gewährleistet ist, soll nun vor Behandlung der Abweichungsanalysen geprüft werden, ob mit Hilfe der Bundeswehr-Kostenrechnung das Problem einer wirtschaft-

lichen Betriebsführung auch über den technischen Bereich hinaus untersucht werden kann. Erinnert sei zur Rechtfertigung nochmals an den Erlaß des Bundesministers für Verteidigung[1], der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nicht nur für den technischen Bereich der Streitkräfte fordert.

Die Plankostenrechnung und somit auch die auf ihren Grundlagen aufbauende Bundeswehr-Kostenrechnung bietet unter Berücksichtigung des bisher dargestellten Instrumentariums als weitere Erkenntnis auch eine Möglichkeit, Maßstäbe aufzuzeigen, die der Kontrolle von dispositiven Entscheidungen des Managements in der abgelaufenen Periode dienen können. Gerade für die Streitkräfte könnte dieses Wissen erhöhte Bedeutung erlangen, da im Gegensatz zu vielen anderen Betrieben hier die große Selbstständigkeit der einzelnen Einheitsführer in der Handhabung des täglichen Betriebsablaufs auch zu einer sehr weitreichenden Dispositionsfreiheit bei der Leistungserstellung selbst führt.

Grundlage der folgenden kostentheoretischen Überlegung bildet die sogenannte "Planbeschäftigung"[2], die unter Berücksichtigung der vom Kostenplaner zur Ermittlung der Verbrauchsabweichungen schon festgelegten Planungsgrößen für jede Verantwortungsstelle noch gesondert zu ermitteln ist. Definiert wird sie allgemein als der während einer Zeiteinheit in den einzelnen Kostenstellen planbaren temporalen Werten, wie beispielsweise

---

1 BMVg(Hrsg.): VMBl 1958, S. 91.

2 Kosiol,E.: Die Stellung der Plankostenrechnung im betrieblichen Rechnungswesen, a.a.O., S. 474; ferner: Plaut,H.-G.: Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 476; Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 351.

100 000 KWh/Monat, 20 000 Km/Jahr usw.[1] Damit unterscheidet sich die Plan- von der Istbeschäftigung nur durch die Planung und kann, wie letztere auch, wiederholt in einer Verantwortungsstelle zu bestimmen sein.

Die Beschäftigungsplanung an den einzelnen Verantwortungsstellen soll bei der Bundeswehr unter Berücksichtigung der unter Punkt 4.5.2.2.angeführten Überlegungen mit Hilfe des Kostenplaners durchgeführt werden. Dabei hat die Ermittlung der Planbeschäftigung(en) auch am Periodenanfang zu erfolgen, und sie sollte grundsätzlich den gesamten Planungszeitraum umfassen. In der Bundeswehr eine intermediäre Festlegung von Planbeschäftigungen durchzuführen, erscheint wenig sinnvoll, da hiermit neben einem großen Arbeitsanfall auch die Festsetzung der Planwerte selbst Schwierigkeiten bereiten kann. Die Dispositionsfreiheit des Stellenleiters, grundsätzlich nur eingeengt durch das vorgegebene Leistungsziel, läßt bekanntlich hier große zwischenzeitliche Variationen bei der individuellen Leistungserstellung selbst zu, so daß letztlich nur die periodische Beschäftigungsplanung aufgrund des dort zu erreichenden Ergebnisses/Teilergebnisses vernunftmäßig richtig erscheint.

Im Gegensatz zur Abstimmung der Planbeschäftigung im zivilen Bereich, von Plaut[2] chrakterisiert als die Fest-

---

1 Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 351. Kilger spricht dort anstelle von Planbeschäftigung und der Methode ihrer Festsetzung, die nachfolgend als "Beschäftigungsplan" bezeichnet wird, allerdings von "Planbezugsgrößen" und "Bezugsgrößenplanung".
Hier in den Ausführungen werden demgegenüber weiter die obigen Begriffe verwandt, da einerseits der Ausdruck Bezugsgröße schon bei der Planung der variablen Kostenarten Verwendung gefunden hat, andererseits mit dem Wort Planbeschäftigung die Korrelation zur Istbeschäftigung sichtbarer wird.

2 Plaut,H.-G.: Die Plankostenrechnung in der Praxis des Betriebes, a.a.O., S. 534.

legung,von der "man glaubt, [sie] im vorzuplanenden Geschäftsjahr unter Berücksichtigung der Kapazität wie des zu erreichenden Absatzes, sowie aller sonstigen Engpässe durchschnittlich innehalten zu können", kann die Planbeschäftigung in den einzelnen Verantwortungsstellen des Betriebes Bundeswehr grundsätzlich nur unter Zuhilfenahme der Ausbildungsvorschriften, Dienstpläne und ähnlicher Unterlagen erstellt werden. Da hierbei noch mehr als bei der Kostenplanung die spezifischen Besonderheiten der untersuchten Verantwortungsstelle zu berücksichtigen sind[1], muß der Mitarbeit und Aussage des Verantwortungsstellenleiters hierbei besonders Beachtung geschenkt werden. Ja,hier bei der Festlegung der Planbeschäftigung(en) seiner Verantwortungsstelle sollte aufgrund obiger Aussagen sogar die Forderung erhoben werden, die Einflußnahme des Stellenleiters in der Planung soweit zu stärken, daß er letztlich die Entscheidung fällt, der Kostenplaner hingegen - mit Mitspracherecht versehen - nur mehr beratend zur Verfügung steht. Um die Objektivität der Beschäftigungsplanung zu gewährleisten, muß allerdings bei einer Verwirklichung obiger Forderung das Mitspracherecht des Kostenplaners doch soweit ausgedehnt werden, daß bei sachlichen Meinungsverschiedenheiten, die aber zu keiner Einigung führen, die vorgesetzte Dienststelle des Stellenleiters anzurufen ist, die nach Anhörung der gegensätzlichen Standpunkte dann aufgrund ihrer fachlichen Qualifikation, sowie der größeren Geltung ihrer Dispositionsbefugnis eine Entscheidung her-

---

1 In diesem Zusammenhang sei beispielsweise an die Heterogenität von einzelnen Einheiten,unter anderem in der Personalausbildung, erinnert. Global betrachtet, hier eine voll ausgebildete Kampftruppe, dort eine Einheit, die neu eingestellte Soldaten auszubilden hat. Des weiteren sind auch geographische Gegebenheiten zu berücksichtigen. Für die Einheit A liegt möglicherweise der benötigte Truppenübungsplatz vor der Haustür, während Einheit B einen langen Anmarschweg hat.

beizuführen hat. Auf der Grundlage dieser Konvention scheint sowohl die Objektivität der Beschäftigungsplanung sichergestellt, als auch die individuelle Dispositionsfreiheit des Verantwortungsstellenleiters nicht eingeengt, und somit gewährleistet zu sein.

Zweifellos wird es in manchen Fällen, bei denen die Festlegung einer Planbeschäftigung pro Verantwortungsstelle versagt, wenig sinnvoll oder überhaupt aussichtslos sein, Plandaten für die nachfolgende Periode vorzugeben. Daher ist es auch kaum möglich, allgemeingültige Regeln über die Notwendigkeit der Durchführung einer Beschäftigungsplanung aufzustellen, sondern das Erfordernis muß grundsätzlich dem Kostenempfinden des Stellenleiters und des Kostenplaners entwachsen. In dieser Forderung liegt eine weitere Aufgabe für den Kostenplaner. Aufgrund seiner betriebswirtschaftlichen Schulung in Verbindung mit der prinzipiell anerkannten Unerläßlichkeit auch dispositive Maßnahmen zu überwachen, muß er in der Lage sein, unter Beachtung des Rationalprinzips den Verantwortungsstellenleiter auf wichtige Kontrollpassagen aufmerksam zu machen, und auf einen entsprechenden Ausweis in der Abrechnung zu dringen. Ähnlich der Erstplanung bei den fixen und variablen Kostenarten kann auch hier in den nachfolgenden Perioden die weiteren Feststellungen durch einheitseigene Kostenfachleute durchgeführt werden, wobei die Objektivität der Werte ebenfalls durch die mit timelag durchzuführenden erneuten Planungen sowie Kontrollen durch den Kostenplaner sicherzustellen ist.

Nach Abschluß der Planungsarbeiten kann nun auch am Periodenende eine weitere Abschlußrechnung vorgenommen werden, die im Ergebnis wertmäßig die Unterschiede zwischen geplanter und durchgeführter Beschäftigung aufzeigt. Durch einen Vergleich der schon für den Soll/Ist-Vergleich ermittelten proportionalen Sollkosten (Bezugsgröße x Istbeschäftigung, vgl. Abb. 4 S. 154).

zu den proportionalen Plankosten (Bezugsgröße x Planbeschäftigung), kann eine Abweichung entstehen, die nachfolgend aufgrund der hinter ihrem Auftreten stehenden dispositiven Entscheidung hier als Dispositionsweichung bezeichnet wird.

$\Delta D_{jv} = K_{jv}^{(s)} - K_{jv}^{(p)}$ ΔD_{jv} = Dispositionsabweichung der Kostenart v der Verantwortungsstelle j

$(j = 1,2 \ldots u)$
$(v = 1,2 \ldots z)$

$K_{jv}^{(p)}$ = Plankosten der Kostenart v der Verantwortungsstelle j

Abbildung 5 (S.162) zeigt die mögliche Struktur eines solchen Vergleichsbogens, wobei die errechnete Dispositionsabweichung ohne eine Analyse nur aussagt, daß der positive Wert erhöhten Verbrauch an Produktionsfaktoren, der negative einen niedrigeren Verzehr gegenüber der vorgegebenen Planbeschäftigung bedeutet.

Neben der Voraussetzung zur Berechnung der Dispositionsabweichung - Merkmal und Ausgangspunkt einer weiteren Kontrollmöglichkeit wirtschaftlicher Betriebsführung - ist die ermittelte Planbeschäftigung ausschlaggebend auch noch bei einigen Positionen des vorher besprochenen Soll/Ist-Kostenvergleichs bei der Ermittlung der Verbrauchsabweichungen zu berücksichtigen. Hierbei handelt es sich nur um einige Posten, oder auch um alle Kostenarten von Verantwortungsstellen, ähnlich denjenigen der Verwaltungs- bzw. Vertriebskostenstellen in zivilen Bereichen, denen keine direkten Bezugsgrößen der Kostenverursachung beigeordnet werden können. Lehnt man hier einen starren Kostenvoranschlag durch Vorgabe von Verbrauchsnormen ab, da mit einer solchen Maßnahme zwar grundsätzlich sparsam gehandelt wird, aber offen bleibt, ob auch der Wirtschaftlichkeitsaspekt Beachtung findet[1], so kann eine Budgetierung dieser Kostenarten nur unter Berücksichtigung der ent-

1 Vgl. Ausführungen unter Abschn. 3.4.

sprechenden Planbeschäftigung erfolgen,[1] der sich nachfolgend die Wirtschaftlichkeitsuntersuchung anzuschliessen hat.

Prinzipiell ergeben sich dabei nach einer mengen- und wertmäßigen Festlegung des Kostenbudgets bei Planbeschäftigung zu Periodenanfang am Abschluß der Periode folgende Erhebung:

a) <u>für die Verbrauchsabweichung:</u>

$$\Delta V_{jv} = K_{jv}^{(i)} - K_{jv}^{(s)}$$

wobei: $K_{jv}^{(s)} = K_{jv}^{(p)} \cdot \frac{B}{100}$

Es gilt:

B = Beschäftigungsgrad:

definiert: $\frac{\text{Istbeschäftigung}}{\text{Planbeschäftigung}} \times 100\ (\%)$

b) <u>für die Dispositionsabweichung</u>:

$$\Delta D_{jv} = K_{jv}^{(s)} - K_{jv}^{(p)}$$

(Vgl. zur Symbolik S. 151 u. S. 160).

In Anlehnung an den Soll/Ist-Kostenvergleich der Abbildung 4 (S. 154) könnte der Abrechnungsbogen zur Ermittlung der Dispositionsabweichung etwa so gestaltet sein.

Der Abrechnungsbogen ist, wie die Abbildung 5 zeigt, nur zur Ermittlung und zum Ausweis der Dispositionsabweichung vorgesehen. Die Untersuchung und der Nachweis der mit der eben dargestellten Kostenfestlegung ermittelten Verbrauchsabweichungen hat im früher beschriebenen und für diese Aufgabe vorgesehenen Soll/Ist-Ko-

---

1 Vgl.u.a.: Käfer,K.: Standard-Kostenrechnung, a.a.O., S. 232ff; ferner: Weilenmann,P. und Nüssler,A.: Planungsrechnung in der Unternehmung, Stuttgart 1971, S. 13ff.

Bw	Dispositive Abweichungen Verantwortungsstelle „X"	Periode ..... von ..... bis .....

Zeilen Nr.	Bereiche	Benennung	Begriffe der Bw-Kostenrechnung (allgemein)
	Maßzahlen	Bezugsgröße: a) ..... b) ..... c) ..... d) .....usw Istbesch. / Planbesch. 1) ..... / ..... 2) ..... / ..... 3) ..... / ..... 4) ..... / ..... usw	Beschäftigungsgrad (B) = $\frac{\text{Istbeschäftigung}}{\text{Planbeschäftigung}} \times 100(\%)$ Proportionale Plankosten a) Bezugsgröße x Planbeschäftigung b) Budgetierung auf der Grundlage der Planbeschäftigung Dispositionsabweichung (D) = prop. Sollkosten ÷ prop. Plankosten $D > 0 \Rightarrow$ erhöhter Verbrauch an Produktionsfaktoren (PF) $D < 0 \Rightarrow$ niedriger Verbrauch an PF

Ermittlung der Dispositionsabweichung (in TDM)

		Kostenarten	1 prop. Sollkosten	2 prop. Plankosten	3 Dispositionsabweichung
	M Vergleich				
	M				

Abbildung 5

stenvergleich zu erfolgen.[1] Diese Zuordnung kann ohne Schwierigkeiten erfüllt werden, da auch die Erhebung der Dispositionsabweichung aufgrund der ähnlichen und verwandten Aufgabenstellung zur Feststellung der Verbrauchsabweichung, als Aufgabe der Kostenermittlungsstelle anzusehen ist, der damit die Erstellung aller Abrechnungsarbeiten zum Periodenende auferlegt sind.

Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob eine kostenartenweise Darstellung der Dispositionsabweichung, auch wenn sie rechentechnisch wenig Schwierigkeiten bereiten sollte, in dem Abrechnungsbogen überhaupt notwendig ist.

Agthe[2] bestreitet - allerdings ohne Begründung - die Zweckmäßigkeit einer kostenartenmäßigen Bestimmung von Dispositionsabweichungen und befürwortet nur eine Kontrolle der Gesamtabweichung einer Verantwortungsstelle. Unabhängig der Überlegung, daß zur Erstellung der Gesamtabweichung sowieso in den Kostenermittlungsstellen bei differierenden Planbeschäftigungen meistens auch kostenartenweise die Abweichung festgestellt werden muß, und damit der Mehrausweis grundsätzlich nicht mit erheblich größerem Arbeitsaufwand verbunden ist, stellt sich die Frage nach dem mit diesen Angaben verbundenen zusätzlichen Aussagewert.

Wird der Erkenntniswert von summarisch ausgewiesenen Dispositionsabweichungen betrachtet, so kann bei Vorlage mehrerer Planbeschäftigungen einer Verantwortungs-

---

1 Eine intermediäre Untersuchung budgetierter Planwerte auf Verbrauchsabweichungen hin ist auch grundsätzlich abzulehnen. Es sei hierbei nochmals an die Dispositionsfreiheit der Stellenleiter erinnert, die von etwaigen Ausnahmen abgesehen, eine rechnerische Aufspaltung der Planbeschäftigung, ähnlich der der Fixkosten im Zeitablauf nicht zuläßt.

2 Agthe,K.: Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, a.a.O., S. 88.

stelle auch hier, ähnlich dem Gesamtausweis bei Verbrauchsabweichungen, von einem Konglomerat unterschiedlicher Werte gesprochen werden. Nur im Falle, daß der Verantwortungsstelle eine einzige Planbeschäftigung beigeordnet ist, kann die obige Anführung dahingegen abgeändert werden, daß in Beziehung mit der damit verbundenen einzigen Istbeschäftigung alle kostenartenweise ermittelten Abweichungen entweder ein positives oder ein negatives Vorzeichen haben, die Summe also insgesamt durchsichtiger ist.[1]

Werden die Dispositionsabweichungen aber kostenartenweise im Abrechnungsbogen herausgestellt, so besteht für den Verantwortungsstellenleiter zusätzlich zur summarischen Erfassung die Möglichkeit, auf diese Weise Auswirkungen von nicht planmäßigen Entscheidungen auf die einzelnen variablen Kostenarten festzustellen. Die auf den Ergebnissen des Abrechnungsbogens aufzubauende Analyse wird ihm zweifellos leichter gelingen und ihre Aussage wird gewichtiger sein, als die von Aghte vorgeschlagene summarische Ermittlung, die in dieser Abrech-

---

1 Ist eine Verantwortungsstelle durch mehrere Planbeschäftigungen bestimmt, sind aufgrund differierender dementsprechender Istbeschäftigungen unterschiedliche Vorzeichen bei den einzelnen Dispositionsabweichungen nicht von der Hand zu weisen (vgl.: $\Delta D_{jv} = K_{jv}^{(s)} - K_{jv}^{(p)}$).
Ein Kriterium zur generellen Bestimmung des Vorzeichens von Dispositionsabweichungen bildet der auf dem Quotienten Ist zu Planbeschäftigung aufbauende Beschäftigungsgrad (B).
Wenn gilt: $B > 100\%$ dann sind die auf der Grundlage dieser Beschäftigungsdaten ermittelten Dispositionsabweichungen positiv
$B < 100\%$ hier handelt es sich dann um negative Vorzeichen.

nung hier noch als zusätzlicher Wert anfällt.[1]

4.6. Die Bundeswehr-Kostenrechnung, eine Voraussetzung der Forderung nach Wirtschaftlichkeit

Bei der retrospektiven Betrachtung der bisherigen Untersuchung ist festzustellen, daß die von der Bundeswehrführung bislang versuchten Ansätze, das wirtschaftliche Denken und Handeln in den Streitkräften zu fördern, nicht ausreichend waren, da unter anderem als wesentliche Voraussetzung zur Durchführung auch eine wirksame Wirtschaftlichkeitskontrolle fehlte. Im Verlauf der bisherigen Abhandlung hat sich allerdings gezeigt, daß auf der Grundlage von Erkenntnissen der Grenzplankostenrechnung zumindest eine Ermittlung von Abweichungen möglich ist, Verbrauchs- beziehungsweise Dispositionsabweichung genannt, die aber zur näheren Bestimmung noch der Analyse bedürfen.

Die spezifischen Besonderheiten des Betriebes Bundeswehr sowie die anschließliche Verwendung der Plankostenrechnung für die Zwecksetzung "Wirtschaftlichkeits-

---

1 Die Möglichkeit, mit Hilfe der festgestellten Beschäftigungsabweichungen auch eine Leer- und Nutzkostenanalyse an den Verantwortungsstellen durchführen zu können, sei angesprochen. (Vgl. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 563ff; zur Folgerung: Schneider,E.: Grundsätzliches zur Planung und Standardkostenrechnung, in: ZfhF, 34.Jg.(1940), S.247). Für die Bundeswehr ist diese zusätzliche Erkenntnis weniger bedeutungsvoll, da im Gegensatz zur Privatwirtschaft,für die das Wissen um die Leerkosten ein ständiger Antrieb ist, die Produktion dem erzielbaren Absatz anzupassen (oder umgekehrt), hier grundsätzlich für die Leistungserstellung und die dafür benötigten Betriebsmittel anderer Kriterien von Bedeutung sind. Erinnert sei hierbei an frühere Ausführungen, die darauf hinweisen, daß das Soll an Personal und Material aufgrund militärisch-taktischer Forderungen, sowie Haushaltsvorschriften und -ermächtigungen festgelegt wird.

kontrolle" gestatteten es hier, unter Zuhilfenahme einer relativ kleinen eigenständigen Kostenplanerabteilung die Aufgaben bei der Planung`an den Verantwortungsstellen so festzulegen, daß die Möglichkeit einer schrittweisen Einführung der Abrechnung und damit verbunden eine gleichmäßige Belastung aller Kostenplaner im Zeitablauf sichergestellt ist. Somit wird schon bei der Einführung der Bundeswehr-Kostenrechnung Wirtschaftlichkeitsüberlegungen Rechnung getragen, gefördert noch durch die Verwendung stelleninterner Kostenfachleute im Verlauf zukünftiger Nachforschungen, sowie von speziellen Kostenermittlungsstellen zur Erfassung der angefallenen Kosten und zum Aufstellen der Abrechnungsbögen.

Damit scheint es gelungen zu sein, die auf den Erkenntnissen der Grenzplankostenrechnung aufbauende Bundeswehr-Kostenrechnung in die Streitkräfte zu integrieren, ohne durch tiefgreifende organisatorische Änderungen im Gesamtgefüge des Betriebes Bundeswehr, sowie durch einen nicht zumutbaren Mehraufwand, ihre Wirksamkeit von Anbeginn an in Frage zu stellen.

Allerdings kann diese Aussage erst vorläufig getroffen werden, da erst nach Untersuchung der mit dieser Rechnung festgestellten Abweichungen eine endgültige Antwort über ihre Eignung bei den Streitkräften gefunden werden kann.

5. Die Einflußnahme auf das wirtschaftliche Denken und Handeln der Soldaten durch Auswerten der mit Hilfe der Grenzplankostenrechnung festgestellten Daten und Verarbeiten der dabei gewonnenen Erkenntnisse

5.1. Grundlagen

Stand bisher die Struktur der neu aufzubauenden Bundeswehr-Kostenrechnung und dabei besonders die Lokalisierung der Verbrauchs- und auch Dispositionsabweichungen vordergründig zur Diskussion, so bedarf es nun noch der Abhandlung der Ergebnisse der am Periodenbeginn ermittelten Plandaten und der Zahlenwerte der oben aufgezeigten Abschlüsse. Hierbei werden in die nachfolgenden Überlegungen die intermediären Vergleichsrechnungen zwar mit einbezogen, die Folgerungen daraus aber nicht explizite hervorgehoben, sondern aufgrund des inhaltlich gleichgelagerten Soll/Ist-Kostenvergleichs mit unter die dort zu machenden Ausführungen subsumiert.
Die Auswertung[1] der festgestellten Daten manifestiert sich

---

1 Die Auswertung soll hier so abgegrenzt werden, daß darunter nur ein von den Ergebnissen des Rechnungswesens ausgehender Vorgang zu verstehen ist (vgl.a.Maas,R.: Die Auswertung des betrieblichen Rechnungswesens,Würzburg 1935,S.2; ferner: Schönnenbeck,H.:Grenzen der Kostenrechnung, Diss.d.Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Köln, Köln 1950, S.15).
Diese Auslegung ist enger als eine vielfach vertretene, die schon die Ermittlung der Ergebnisse des Rechnungswesens mit umfaßt (vgl.Beste,Th.: Die kurzfristige Erolgsrechnung,2.erweiterte Auflage,Köln u. Opladen 1962, S. 479; ferner: Schnettler,A.: Betriebsanalyse,2.,völlig neubearbeitete Auflage,Stuttgart 1960,S.4; Kürpick,H.: Die Auswertung der Kostenrechnung,in: Beste,Th.(Hrsg.): Abhandlungen aus dem Industrieseminar der Universität zu Köln,Heft 23,Berlin 1966,S.17; Bos,W.:Organisation der Kostenauswertung,in:DB,5.Jg.(1952),S.105f;Büchner,S.:Die Auswertung der Kostenrechnung in der Eisen schaffenden Industrie,Diss.d.Wirtschafts- u.Sozialwiss.Fakultät der Universität Köln,Köln 1958,S.7f).Ihr wird sich nicht angeschlossen,da bei der Bundeswehr-Kostenrechnung zumindest bei den Verbrauchs- und Dispositionsabweichungen die Feststellung der rechnerischen Daten nach den hier fixierten Vorstellungen durch die Kostenermittlungsstellen durchzuführen ist,während die daran anschließende Analyse einem anderen Personenkreis vorbehalten bleibt. Beide Aufgaben sind also dort nicht in einer Hand vereint, was die Abgrenzung zumindest in diesem Bereich rechtfertigt, aber hier auch als grundsätzlich anzusehen ist.

grundsätzlich in einem Denkprozeß, "der mit der Erkenntnis bestimmter betrieblicher Sachverhalte und dessen,was geschehen kann, endet".[1] Es gilt also bei diesen Überlegungen, nach einer Formulierung von Büchner[2] "zu beurteilen, Schlußfolgerungen zu ziehen und auszunutzen im weiten Sinne des Wortes". Die aufgrund der so gewonnenen Erkenntnisse anschließend eventuell anstehenden dispositiven Maßnahmen stellen damit erst eine Folge dieser Auswertung dar.

Um die Effizienz der Abhandlung zu erhöhen, sei grundsätzlich an die Analytiker noch die Forderung nach spezifischen Untersuchungsberichten gestellt. In diesen Gutachten sind sowohl die gewonnenen Erkenntnisse, als auch die für die Zukunft eventuell notwendigen Folgerungen schriftlich zu fixieren. Neben der Möglichkeit, durch solche Berichte jederzeit eine zusätzliche spätere Eigeninformation der Verantwortlichen, auch im Hinblick auf die Richtigkeit durchgeführter dispositiver Maßnahmen zu garantieren, wird mit dieser Forderung auch eine kritische, objektiven Kriterien eher standhaltende, Beweisaufnahme der aufgetretenen Abweichungen gewährleistet, die auch extern jederzeit nachprüfbar ist. Mit aus letzter Überlegung heraus sei daher auch unabhängig von den Wirtschaftlichkeitskontrollaufgaben eine grundsätzliche Vorlage der aufgezeigten Berichte bei vorgesetzten Dienststellen gefordert.

Werden auch alle prinzipiellen Anforderungen, die hier an die Kostenauswertung gestellt sind, beachtet, so muß doch die ausschließlich "dienende Funktion"[3] aller anfallenden Arbeiten gewährleistet bleiben. Die Bundeswehr-Kostenrechnung stellt zwar, wie die bisherigen Ausführungen zeigten,

---

1 Kürpick,H.: Die Auswertung der Kostenrechnung, a.a.O., S. 17.
2 Büchner,S.: Die Auswertung der Kostenrechnung in der Eisen schaffenden Industrie, a.a.O., S. 8.
3 Kürpick,H.: Die Auswertung der Kostenrechnung, a.a.O., S. 272.

auch einen Rechenschaftsbericht über die Vergangenheit dar. Es darf aber bei allen Überlegungen und auch beim Berichtswesen selbst nicht in Vergessenheit geraten, daß die mit Hilfe der Kostenrechnung gewonnenen Erkenntnisse doch in erster Linie Ausgangspunkte für neue Dispositionen bilden sollen, um künftig die betriebliche Leistungserstellung noch wirtschaftlicher zu gestalten.[1] Diese Leitmaximen sind daher im weiteren Vollzug der Abhandlung verstärkt zu berücksichtigen.

5.2. Anforderungen bei der Auswertung und Berichterstattung

5.2.1. Aufgaben für den Kostenplaner

5.2.1.1. Die Strukturanalyse

Steht in der Bundeswehr-Kostenrechnung unter der Zielsetzung Wirtschaftlichkeitskontrolle auch primär die Analyse der aufgezeigten Verbrauchsabweichung und daran anschliessend der Dispositionsabweichung im besonderen Blickfeld, so soll doch hier zuerst eine Auswertung der zu Periodenbeginn aufgestellten Plandaten betrachtet werden. Für eine solche Systematisierung des Verfahrensablaufs sprechen nicht nur chronologische Gesichtspunkte, sondern auch die früher dargestellte Bedeutung der Planwerte für die Abweichungsermittlung selbst.

Die Aufgabe ist allgemein von dem für die Feststellung dieser Daten letztlich verantwortlichen Kostenplaner durchzuführen. Begründet wird diese Feststellung mit der erneuten Erwähnung seiner betriebswirtschaftlich-technischen Ausbildung - die großen Sachverstand auch für diese Aufgabe vermuten läßt -, seiner prinzipiellen Hauptver-

---

1 Vgl. Riebel,P.: Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, in: ZfB, 26.Jg. (1956), S. 286.

antwortung für die festgelegten Planwerte, sowie mit dem Hinweis auf seine sachliche, wie dienstliche Unabhängigkeit von Verantwortungsstelle und Stellenleiter. Alle diese Kriterien lassen ihn für die vorliegenden Aufgaben geeigneter erscheinen als den für die Interpretation noch in Betracht kommenden Verantwortungsstellenleiter.

Grundsätzlich stellt sich die Frage, warum überhaupt eine Analyse mit anschließender Berichterstattung bei den ermittelten Plandaten gefordert werden soll - eine Aufgabe, die in der betriebswirtschaftlichen Plankostenrechnung nicht explizite hervorgehoben wird.[1]
Dieser Gedanke läßt sich allerdings mit den spezifischen Eigentümlichkeiten des Betriebes Bundeswehr erklären. Ausgehend von der heutigen Situation von der festzustellen gilt, daß der betriebswirtschaftlich geschulte Soldat in der Truppe noch wenig anzutreffen ist, bedarf der Verantwortungsstellenleiter bei einer betriebswirtschaftlich-technischen Analyse seiner Verantwortungsstelle der Unterstützung. Hierzu bietet sich geradezu aufgrund seiner fachlichen Voraussetzungen der Kostenplaner an, dessen Aufgabenbereich neben der Ermittlung der Plandaten dahingegen zu erweitern ist. Daneben besitzen seine Aussagen auch für die jeweils vorgesetzte Dienststelle des Verantwortungsstellenleiters mehr Gewicht, als eine Aussage des Verantwortlichen selbst, da sie außer der aufgezeigten Fachkenntnis auch von einem Individuum gefällt werden, das fern aller "Betriebsblindheit" urteilt. Trotzdem bleibt die Entscheidungsfindung aus den gewonnenen Erkenntnissen aber weiterhin federführend beim verantwortlichen Stellenleiter. Diese Synopse aus Theorie und Praxisnähe ist besonders unter Wirtschaftlichkeitsaspekten

---

1 Dem Verfasser sind keine gesonderten Abhandlungen in der umfangreichen Literatur zur Plankostenrechnung bekannt, die sich speziell mit einer Auswertung der Plandaten befaßt.

so gravierend, daß die Forderung nach Plandatenauswertung durch den Kostenplaner auch dann aufrechterhalten werden sollte, wenn in ferner Zukunft selbst eine weiterführende betriebswirtschaftliche Schulung des Verantwortungsstellenleiters erwartet werden kann.

Was soll nun durch eine Auswertung der verantwortungsstellenspezifischen Plandaten erreicht werden? Auch bei dieser Aufgabe geht es hier ausschließlich um die Feststellung von Erkenntnisse, die dispositiv nutzbar zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit im Verantwortungsstellenbereich beizutragen vermögen. Es geht also beispielsweise weder unmittelbar um einen "Zustandsbericht" der Nichtverbrauchsgüter zum Planungsstichtag, noch um die Bestimmung eines möglichen oder des notwendigen Zeitpunktes für Ersatzinvestitionen.[1]
Sondern das Anliegen bei der Auswertung besteht prinzipiell darin, der Zielsetzung Kostensenkung in den einzelnen Verantwortungsstellen verstärkt genügen zu können;

---

1 Der Zustandsbericht über ein Nichtverbrauchsgut wird in erster Linie durch die oben bereits beschriebenen Materialappelle ausgelöst.
Unter Ersatzinvestitionen versteht man die Erneuerung von Sachanlagen, die dann erforderlich wird, wenn beispielsweise ein durch Alterung oder Verschleiß nicht mehr zur Weiternutzung geeignetes Betriebsmittel durch ein gleichartiges,neues Gerät ersetzt werden soll.(Vgl. Bronner,A.: Vereinfachte Wirtschaftlichkeitsrechnung, herausgegeben vom Verband für Arbeitsstudien,REFA E.V., Darmstadt,Berlin,Köln,Frankfurt am Main 1964, S. 79). Investitionen,grundsätzlich definiert "als die Umwandlung von Geld in Betriebsgüter" sowie darauf fußende Investitionsentscheidungen, die "die Vorteilhaftigkeit einzelner Investitionen (Einzelentscheidungen), sowie die Zusammensetzung und das Ausmaß der Investitionen insgesamt (Programmentscheidungen) betreffen" (Schneider, D.: Investition und Finanzierung, Lehrbuch der Investitions-, Finanzierungs- und Ungewißheitstheorie, 2.,verbesserte Auflage, Opladen 1971, S.136 und S.226) berühren den hier angesprochenen Komplex der Wirtschaftlichkeit nicht unmittelbar. Diese Überlegungen werden in der Bundeswehr nicht auf der Führungsebene der Verantwortungsstellenleiter und ihrer unmittelbaren Vorgesetzten getroffen. Selbstverständlich finden Investitionsentscheidungen selbst auch unter Wirtschaftlichkeitskriterien statt - Wirtschaftlichkeitsrechnungen.

wobei alle Erkenntnisse,die zu dieser Vorstellung an der Stelle unmittelbar wie auch mittelbar beizutragen vermögen, mit in dem Bericht zu erfassen sind.

Unmittelbar zu einer Kostensenkung innerhalb einer Verantwortungsstelle, ohne daß ein Ausweis von Verbrauchs- bzw. Dispositionsabweichungen in der Abrechnung erscheint, kann beispielsweise ein differenzierter Einsatz der Nichtverbrauchsgüter bei der Leistungserstellung führen. Hier besteht für den Kostenplaner, bei technisch gleichartigem Wehrmaterial mit unterschiedlich festgelegten Plandaten die Chance, dem Verantwortungsstellenleiter Variationsmöglichkeiten aufzuzeigen, die zu Kosteneinsparungen bei Konstanz der Leistungerstellung führen können.

Diese Überlegung sei am Beispiel einer selbständigen Transporteinheit der Bundeswehr dargestellt. Beengen den Einheitsführer bei der Einsatzwahl seiner Fahrzeuge keine übergeordneten betriebspolitischen Entscheidungen, so kann er mit Hilfe eigener dispositiver Maßnahmen aufgrund der Darlegungen des Kostenplaners die Gesamtkosten seines Fuhrparks dadurch im Zeitablauf minimieren, daß er zur Leistungserstellung möglichst immer nur die Kraftwagen zuerst heranzieht, deren Plankosten pro Bezugsgröße im Vergleich zu anderen in ihrem absoluten Wert am niedrigsten liegen. Mit Hilfe solcher Überlegungen und anschliessenden Handlungen wird es ihm im Zeitablauf gelingen, die beeinflußbaren Kosten seiner Verantwortungsstelle positiv zu steuern, das heißt, bei gleicher Leistungserstellung sie insgesamt niedriger zu halten, und daher wirtschaftlicher zu arbeiten.[1]

---

1 Vgl. hierzu Plaut,H.-G.: Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 474f. In diesem Zusammenhang sei in Erinnerung gebracht, daß grundsätzlich nur die variablen Kosten beeinflußbar sind. Die fixen Kosten fallen definitionsgemäß immer an, prinzipiell unabhängig davon, ob die Fahrzeuge bewegt werden oder nicht (vgl. Ausführungen Punkt 4.5.1.2).

In Verbindung mit den obigen Auswertungserkenntnissen und unter Berücksichtigung der in der Verantwortungsstelle individuellen Abschreibungswerte, sowie der Restnutzungsdauer der Nichtverbrauchsgüter, kann sich der Kostenplaner auch ein Bild über die Alters- und Abnutzungsstruktur der jeweiligen Betriebsmittel verschaffen. Diese Erkenntnisse geben ihm die Möglichkeit, dem betreffenden Verantwortungsstellenleiter bei Aussonderungen von Wehrmaterial sowie Neuanforderungen beratend zur Seite zu stehen. Sein Hinweis auf den notwendigen Ersatz einzelner Betriebsmittel wird der Aussage des Stellenleiters im Hinblick auf die Unerläßlichkeit der Neubeschaffung zusätzliches Gewicht verliehen. Gestützt werden kann diese Feststellung auch noch durch die Aufstellung einer gesonderten Kostenübersicht, bei der die laufenden Kostenmehrbelastungen der Stelle beim weiteren Einsatz der auszusondernden Anlagen aufgezeigt werden. Letzterer Ausweis indiziert nämlich Unwirtschaftlichkeiten, die nicht vom Stellenleiter zu verantworten sind, und deren Vorhandensein nur mit übergeordneten betriebspolitischen Entscheidungen gerechtfertigt werden kann.

Die aus der Auswertung der Plandaten gewonnenen Erkenntnisse und die daraus resultierenden möglichen Folgerungen hat der Kostenplaner in dem oben bereits angesprochenen Gutachten niederzulegen, das den landläufigen Berichtsgrundsätzen der Klarheit, Vollständigkeit, Berichtswahrheit, Unparteilichkeit und Einheitlichkeit[1] zu entsprechen hat. Hierzu könnten bei der Bundeswehr allgemein verbindliche Richtlinien zentral erlassen werden, ein Hinweis, der noch durch das angestrebte Organisationsgefüge für Bundeswehr-Kostenplaner gestützt wird. Der Bericht bedarf dann, ebenso wie der Nachweis über die Plandaten

---

1 Vgl.: IdW (Hrsg.): WP-Handbuch 1973, a.a.O., S. 922.

selbst, der Gegenzeichnung durch den Verantwortungsstellenleiter; nicht um mit dieser Forderung letztlich doch seine Dispositionsfreiheit einzuengen, sondern nur, um die Kenntnisnahme der betriebswirtschaftlichen Darstellung des Kostenplaners damit zu dokumentieren.

Allgemein kann zu den Ausführungen des Kostenfachmanns noch gesagt werden, daß die Stellungnahme den Rahmen einer objektiven Wertung der vorgegebenen Tatsachen nicht verlassen darf, in diesem Rahmen aber sachliche Beurteilungen positiver sowie negativer Art zulässig, sogar erforderlich sind.[1] Eine Beurteilung der fachlichen Qualifikation des Stellenleiters sowie eine Äußerung zu bereits durchgeführten,noch durchzuführenden, oder bereits angeordneten dispositiven Maßnahmen, liegt auch dann ausserhalb der aufgezeigten Aufgabenstellung, wenn unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten negative Auswirkungen entstanden oder zu erwarten sind. Hier können vom Planer nur bei der Berichtsdurchsprache mit dem Einheitsführer Bedenken angemeldet werden.

Andererseits muß an den Verantwortungsstellenleiter aber die Forderung gestellt werden, die Erkenntnisse und Empfehlungen des Kostenplaners als Verhaltensmaßstab für sein künftiges Kalkül anzusehen, von dem nur dann abzuweichen ist, wenn es aus Gründen gerechtfertigt und auch notwendig erscheint, die der Stellenleiter selbst oder vorgesetzte Dienststellen zu verantworten haben. Die Vorlage des Kostenplanerberichts bei vorgesetzten Dienststellen sollte in Verbindung mit den noch zu behandelnden Ausführungen des Stellenleiters dieser Bedingung genügen.

---

1 Vgl. A/D/S (Hrsg.): Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Band 2, Prüfung/Feststellung/Rechtsbehelfe, Stuttgart 1971, § 166, Tz 14, S.258.

5.2.1.2. Die Entwicklungsanalyse

Stand bisher eine Strukturanalyse der Verantwortungsstelle zum Periodenanfang zur Diskussion, so sollte nun auch eine Entwicklungsanalyse der Stelle im Zeitablauf berücksichtigt werden, da beide Verfahren zueinander gehören und sich damit auch gegenseitig ergänzen.[1] Grundlage der weiteren Abhandlung bilden dabei die Erkenntnisse der primär festzustellenden Strukturanalyse. Auf ihrer Basis wird dem Kostenplaner nun die Möglichkeit gegeben, verstärkt auf die individuellen Gegebenheiten der untersuchten Verantwortungsstelle einzugehen und besonders die stelleneigentümlichen Unterschiede in personeller, sachlicher und auch geographischer Hinsicht betriebswirtschaftlich, auf die augenblickliche Situation und die zukünftige Entwicklung projeziert, darzustellen. Auch die aus dieser Auswertung gewonnenen Erkenntnisse, sowie daraus entstehende Folgerungen, sind in einem Bericht niederzulegen, der ebenfalls dem Stellenleiter zur Kenntnisnahme vorzulegen ist. Im Gegensatz zu den Darlegungen der Strukturanalyse gleicht letzteres Gutachten aber mehr einem Lage- und Prognosebericht über die derzeitige und künftige Kostensituation der Verantwortungsstelle. Es dient daher in erster Linie der Information vorgesetzter Stellen sowie durch eine Aggregation von Berichten der einzelnen Einheiten einem Situationsbild über Verbände, Teilstreitkräfte und die Bundeswehr insgesamt, als zur Unterrichtung des Einheitsführers selbst. Trotzdem sollte auch der Erfolg solcher Abhandlungen, besonders auch im Hinblick auf die wirtschaftliche Betriebsführung, als nicht gering erachtet werden, da sich aus diesen Berichten

---

1 Vgl. Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung, II Verfahren, Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4., völlig umgearbeitete Auflage, Berlin 1968, S. 505.

längerfristig vielfach Dispositionen auf höheren Organisationsebenen ergeben dürften, die die Kosten auf allen Ebenen der Bundeswehr merklich beeinflussen könnten.

Faßt man die Überlegungen zusammen, so gilt festzuhalten, daß mit den Darstellungen (Struktur- und Entwicklungsanalyse) in erster Linie die Führungskräfte der Bundeswehr auf allen Organisationsebenen angesprochen werden sollen. An ihr Verständnis für wirtschaftliche Zusammenhänge wird hier appelliert, was von den Adressaten abstraktes Denken erfordert, eine Notwendigkeit, die aber aufgrund der Vorbildung vom Bundeswehr-Management zu verlangen ist. Die vielfach noch anzutreffenden, wenig profunden Kenntnisse über betriebswirtschaftliche Beziehungen zwingen den Kostenplaner allerdings zu einer Anpassung seines Berichts, nicht nur an das Informationsbedürfnis der Empfänger, sondern auch an ihre Vertrautheit mit ökonomischen Tatbeständen. Daneben müssen die Gutachten der Forderung nach schneller und ausreichender Orientierung mit einem pointieren möglicher Tendenzen genügen, ohne durch übertriebene Detaildarstellungen das Interesse der Adressaten an den Berichten schon beim Empfang im Keime zu ersticken. Nur so erscheint die Wirtschaftlichkeit dieser Analysen selbst gewährleistet zu sein.

5.2.2. Die Aufgaben für die Verantwortlichen der Planabweichungen

5.2.2.1. Auswertung und Berichterstattung durch den Verantwortungsstellenleiter

Stand mit der bisher abgehandelten Analyse von Planwerten durch den Kostenplaner mehr eine Förderung der Wirtschaftlichkeit im Blickpunkt, die sich nicht primär durch Zahlenwerte in der Bundeswehr-Kostenrechnung ausdrücken läßt, so handelt es sich im Folgenden unmittelbar um die Aus-

wertung sowie Berichterstattung der mit Hilfe der dargestellten Vergleichsrechnungen ermittelten Abweichungen. Hierbei gilt das Interesse in erster Linie der Verbrauchsabweichung, die unter der früher festgelegten Prämisse eines ausschließlich planwidrigen Verhaltens der Betriebsangehörigen bei der Leistungserstellung, ja als "direkt beeinflußbare Wirtschaftlichkeitsabweichung"[1] angesprochen werden muß. Daneben darf aber auch die Dispositionsabweichung nicht unberücksichtigt bleiben, da ihr Auftreten in Vergleichsrechnungen nicht zuletzt auch Unwirtschaftlichkeit an der Verantwortungsstelle signalisieren kann.

Unabhängig der Untersuchung von intermediären Vergleichsrechnungen, deren Analyse schon aufgrund ihres inoffiziellen Charakters in den Händen der Stellenleiter verbleibt, sei die These aufgestellt, die hier anfallenden Aufgaben dem gleichen Personenkreis zu übertragen. Zwar wird in der Literatur[2] auch die Forderung nach einem neutralen Auswerter erhoben, da dieser fachliche Kenntnisse, Objektivität der Wertung sowie bei zentraler Lenkung noch eine einheitliche Berichterstattung besser gewährleistet. Für die Bundeswehr würde ein solches Begehren aber bedeuten, daß auch die Auswertung von Vergleichsrechnungen dann dem Kostenplaner zu übertragen seien. Unabhängig der Mehrbelastung, die mit diesem Sachverhalt verknüpft wäre - beispielsweise könnte die angestrebte Personalminimierung der zu Planungszwecken benötigten Fachkräfte nicht aufrechterhalten werden - sprechen noch andere Überlegungen

---

1 Müller,H.: Der Soll-Istkosten-Vergleich, a.a.O., S.156.

2 Vgl. Büchner,S.: Die Auswertung der Kostenrechnung in der Eisen schaffenden Industrie, a.a.O., S.165ff; ferner: Bos,W.: Organisation der Kostenauswertung, a.a.O., S. 106; Wille,F.: Plan- und Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 108.

dafür, zumindest bei den Streitkräften die obige Ansicht nicht kritiklos zu übernehmen, obwohl der angeführten Forderungsbegründung generell zuzustimmen ist.

Die Auswertung der Abweichungen umfaßt prinzipiell eine Analyse und eine Synthese, das heißt ein Zergliedern mit anschließendem Eingliedern in bestehende Zusammenhänge. Diese Aufgabe ist zumindest bei der Beurteilung von Verbrauchsabweichungen ohne vertraute Kenntnis der jeweiligen Verantwortungsstelle und ihrer technischen Gegebenheiten kaum durchzuführen. Ähnliches gilt ebenfalls bei der Analyse der Dispositionsabweichung, auch zu ihrer Begutachtung sind Informationen erforderlich, die aus der Stelle selbst kommen. Es zeigt sich also, daß einer betriebswirtschaftlichen Vorbildung des Analytikers hier kaum besonderer Präferenz zu geben ist, dahingeben aber Insider-Informationen für die Untersuchung entscheidend sind; sie sprechen für eine Auswertung der Abweichungen durch den Stellenleiter. Daneben ist aber auch die Objektivität der in den Vergleichsrechnungen ermittelten Abweichungen aufgrund der Feststellungen durch die sachlich wie disziplinar vom Stellenleiter unabhängige Kostenermittlungsstelle sichergestellt, während die sachliche Richtigkeit der Auswertung selbst durch die dokumentarische Unterzeichnung des Auswertungsberichts gewährleistet scheint. Die noch erhobene Forderung nach einem einheitlichen Berichtswesen kann ebenfalls durch zentral vorgegebene Richtlinien erfüllt werden, um somit eine Vielzahl von Darstellungsformen bei den Streitkräften zu vermeiden.

Es erscheint daher gerechtfertigt, der obigen These zuzustimmen, und den Verantwortungsstellenleiter grundsätzlich mit der Auswertung der Abweichungen zu betrauen. Er ist die mit den Vorgängen an seiner Verantwortungsstelle am besten vertraute und damit auch kompetente Persönlichkeit; weiterhin wird durch diese zusätzliche Aufgabe "sein Denken ständig in eine wirtschaftlich betonte Blick-

richtung gelenkt .. und ihm immer wieder die Gesamtzusammenhänge, soweit sie seinen Bereich betreffen, vor Augen geführt".[1]

Gerade auch die letzte Feststellung ist unter der Zielsetzung der Bundeswehr-Kostenrechnung besonders geeignet, eine Auswertung der Abweichungen durch den Stellenleiter zu fordern, da im Gegensatz zu einer Analyse durch den Kostenplaner hier durch die Selbstverantwortung das wirtschaftliche Denken und Handeln der Soldaten weiterhin geschult wird.

Mit der Vorlage der rechnerischen Ergebnisse auf den Vergleichsbögen durch die Kostenermittlungsstelle beginnt für den Stellenleiter die Auswertung der ausgewiesenen Abweichungen, wobei bei der Behandlung der Verbrauchs- und der Dispositionsabweichung jeweils unterschiedliche Gesichtspunkte zu beachten sind.

Bei den Verbrauchsabweichungen geht es grundsätzlich zuerst einmal um die Klärung der Ursachen, die zu diesen Differenzen geführt haben, wobei vielfach dazu auch die Mitarbeit der Kräfte notwendig ist, die an oder mit den Geräten gearbeitet haben. Dabei sei es dem Verantwortungsstellenleiter aufgrund seiner Eigenverantwortung überlassen, sich für geringfügige Abweichungen von den Normwerten, selbst Toleranzgrenzen vorzugeben. Fallen ermittelte Abweichungen mit ihren Werten in diese so festgelegten Bereiche, so kann hier auf Nachforschungen verzichtet werden.[2] Auch nach Abschluß der Erhebung hat grund-

---

1 Gälweiler,A.: Die Auswertung der Ergebnisse beim Abrechnen mit Plankosten, in: ZfB, 24.Jg.(1954), S.677.

2 Vgl. Gater,R.,A.: Beispiele angewandter Plankostenrechnung in Betrieben der Serien- und Einzelfertigung, in: ZfB, 20.Jg.(1950), S. 432; ferner: Schrülkamp,B.: Die Kontrolle der Abweichungen im Rahmen der Plankostenrechnung, a.a.O., S. 630.

sätzlich eine Durchsprache der Ergebnisse mit den zuständigen Mitarbeitern zu erfolgen, da erst danach die gewonnenen Erkenntnisse entweder zur Grundlage für eine wirtschaflichere Betriebsführung in der Zukunft (beim Anfall positiver Abweichungen), oder auch für eventuell notwendige Planrevisionen herangezogen werden können.[1]

Die festgestellten Dispositionsabweichungen nehmen, wie bereits dargestellt, in der Bundeswehr-Kostenrechnung eine Sonderstellung ein. Im Gegensatz zu den Verbrauchsabweichungen, die bei Ausschluß von Planrevisionen anhand ihres Vorzeichens wirtschaftliche oder unwirtschaftliche Verhaltensweise der Mitarbeiter der Verantwortungsstelle signalisieren, sind bei der nachfolgenden Auswertung noch andere Überlegungen zu berücksichtigen. Grundsätzlich hat der Stellenleiter allerdings nur den Teil der Beschäftigungsabweichung zu vertreten und damit auszuwerten, der aufgrund eigener dispositiver Maßnahmen entstanden ist. Gerade bei der Bundeswehr sind auch vielfach Abweichungen von der vorgegebenen Planbeschäftigung durch Anordnungen vorgesetzter Dienststellen zu erwarten, die bei der Planung unberücksichtigt bleiben, sowie oftmals wohl auch nicht unter das vorgegebene Leistungsziel der Verantwortungsstelle zu subsummieren sind. Wie dargestellt, ist es bei den Streitkräften aufgrund des im Zeitablauf nicht kontinuierlichen und in Einzelheiten planbaren Leistungserstellungsprozesses prinzipiell überhaupt schwierig, eine Planbeschäftigung festzulegen. Ist eine Ermittlung aber möglich, können dem Verantwortungsstellenleiter im aufgestellten Vergleichsbogen nur die Teile der Dispositionsabweichungen angelastet werden, die aufgrund seiner Befehlsbefugnis entstanden sind. Sie hat er im allgemeinen ausnahmslos zu begründen, da ein positives oder negatives Abweichen von einer vorgegebenen Planbeschäftigung nicht nur wirtschaftliche oder un-

---

1 Vgl. Wille,F.: Plan- und Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 108.

wirtschaftliche Verhaltensweisen aufzuzeigen braucht, sondern - korrekte Planung vorausgesetzt - auch auf zusätzlich geführte oder unterlassene Maßnahmen hinweisen kann, die der betrieblichen Leistungserstellung selbst dienten.

An die oben gestellte Forderung, dem Verantwortungsstellenleiter für die formale sowie im Grundsätzlichen auch inhaltliche Gestaltung seiner Abschlußberichte zentrale Richtlinien vorzugeben, sei erinnert. Kompetent für diese Vorgabe erscheint dazu auch wieder die Kostenplanerabteilung, wobei hier die gleichen Berichtsgrundsätze zu beachten wären, die schon als Verfahrensweise beim Gutachten der Kostenplaner selbst Berücksichtigung gefunden haben. Mit in diese Anweisungen einbezogen seien Hinweise, die eine Berichterstattung auf wesentliche Abweichungen beschränkt.[1]

Wie sich gezeigt hat, muß der Stellenleiter schon von sich aus bei aufgetretenen Diskrepanzen die Initiative für geeignete Maßnahmen ergreifen. Er genügt mit seiner Berichtspflicht daher in erster Linie einer Rechenschaftslegung gegenüber vorgesetzten Dienststellen. Aus diesem Grund erscheint es gerechtfertigt, Erörterungen geringfügiger Abweichungen zu unterbinden. Auch mit dieser Forderung wird dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit

---

1 Es kann nicht Aufgabe dieser grundsätzlichen Ausführungen sein, hier Werte vorzugeben, ab denen eine Berichtspflicht des Stellenleiters vorzuschreiben ist. Allgemein ist aber zu sagen, daß eine Abgrenzung durch absolute Zahlenangaben den Anforderungen nicht genügen kann, da diese in Bezug auf die entsprechenden Sollkosten erhebliche oder auch nur geringfügige Abweichungen bedeuten können. Es sind relative Vorgaben $\frac{\text{entspr. Abweichung}}{\text{entspr. Sollkosten}} \times 100$ erforderlich, um genauer zu differenzieren. Dabei besteht auch die Möglichkeit für die einzelnen Kostenarten, je nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung für die Bundeswehr, unterschiedliche Grenzwerte festzulegen. Mit einer solchen Auffächerung wäre eine weitere Gewichtung der Berichte verbunden.

Rechnung getragen, da Arbeitsmehrbelastungen bei Verantwortungsstellen und vorgesetzter Dienststelle so eingeschränkt werden können. Trotzdem ist eine ins Einzelne gehende Kontrolle der Daten durch die Weitergabe der Vergleichsbögen sichergestellt, die Zahlenwerte sind für sämtliche Abweichungen jederzeit den Tabellen zu entnehmen, nachprüfbar und durch Rückfragen an der Verantwortungsstelle auch berichtsfähig.[1]

Neben der notwendigen Darstellung betriebswirtschaftlich gravierender Abweichungen, die neben der wertmäßigen zum besseren Verständnis eventuell auch eine quantitative Angabe erforderlich machen, sollte in dem Abschlußbericht vom Stellenleiter auch eine allgemeingültige Aussage über die wirtschaftliche, insbesondere kostenmäßige Situation der Verantwortungsstelle insgesamt getroffen werden. Diese Feststellungen sind trotz eventueller in der Frühzeit der Bundeswehr-Kostenrechnung auftretender betriebswirtschaftlicher Dissonanzen in den Ausführungen der Stellenleiter (mangelnde Schulung) wichtig, da sie auch eine Ergänzung zu den obigen Aussagen des Kostenplaners aus der Sicht des Kostenverantwortlichen darstellen. Neben einer weiteren Denkschulung des Einheitsführers führen diese Erörterung nämlich nicht zuletzt auch zu zusätzlichen Erkenntnissen für höhere Instanzen, so daß die in erster Linie theoretischen Ab-

---

1 Dieser Grundsatz einer Differenzierung von Regelwidrigkeiten auf dem Instanzenweg wird häufig als "Management by exception" bezeichnet (Management by Exception-Unternehmensführung durch das Mittel der Ausnahme). (Vgl.Matz,A.: Zweck und Gestalt der Kostenrechnung, in: ZfB, 23.Jg.(1953), S. 686; ferner: Kilger,W.: Der theoretische Aufbau der Kostenkontrolle. Ein Beitrag zur Theorie der Plankostenrechnung, in: ZfB, 29.Jg.(1959), S. 467; Derselbe: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 538f; Weilenmann,P. u. Nüsseler,A.: Planungsrechnung in der Unternehmung, a.a.O., S. 21 und S. 233; Metze, Th.H.: Prinzipien der Führung, in: FAZ, 13.Jg.(1970), Nr.57 vom 9.3.1970, Beilage Blick durch die Wirtschaft, S. 1).

handlungen des Kostenplaners hierdurch praxisnah weitergeführt und ergänzt werden.

5.2.2.2. Die Auswertung der nicht vom Stellenleiter zu verantwortenden Planabweichungen

Erinnert man sich, daß die Verbrauchsabweichungen vollständig der Rechenschaftspflicht des Verantwortungsstellenleiters unterliegen, so kann es sich hier nur um eine weiterführende Analyse der bereits behandelten Dispositionsabweichungen handeln.
Grundlage der Untersuchung ist dabei der Teil der Gesamtabweichung einzelner Kostenarten, der nicht durch dispositive Maßnahmen des Einheitsführers entstanden ist, sondern auf Weisungen vorgesetzter Dienststellen, in erster Linie des Verantwortungsbereichsleiters, zurückgeführt werden kann. Der Anteil ermittelt sich als Ergebnis der Differenz aus Gesamtdispositionsabweichung einer Kostenart und dem vom Stellenleiter zu verantwortenden Bestandteil. Die Entscheidung über die absolute Höhe dieser Restabweichung trifft also letztlich der Stellenleiter, da ihr Wert nicht nur von der Summe insgesamt, sondern auch von dem Teil der Dispositionsabweichung abhängt, für die der Einheitsführer bereit ist, die Verantwortung selbst zu übernehmen; er ist aufgrund der periodisierten Aufzeichnungen eher in der Lage, diese Aufschlüsselung vorzunehmen, als der Leiter des Verantwortungsbereichs, der Dispositionen für mehrere Stellen zu ergreifen hat.

Redliches und korrektes Verhalten des Verantwortungsstellenleiters beim Auswerten der seiner Verantwortung unterliegenden Dispositionsabweichung unterstellt - dokumentiert durch die angeführte Unterzeichnung des Abschlußberichts - kann doch eine subjektive Aufspaltung der Gesamtabweichung nicht völlig ausgeschlossen werden. Daher ist davon auszugehen, daß der noch nicht analysierte Restwert vielfach auch ein Konglomerat von Abwei-

chungsursachen beinhalten kann, wobei eine Systematisierung nur solange sinnvoll ist, als eine eindeutige Zuordnung zu dispositiven Maßnahmen gelingt. Diese Zuteilung obliegt aus den oben angeführten Gründen dem Verantwortungsstellenleiter. Der dann eventuell noch vorhandene Restwert wird von einer Analyse aufgrund mangelnder Zuweisung auszuschließen sein. Seine Größe, absolut oder relativ zur Dispositionsabweichungssumme, kann aber grundsätzlich als ein Indiz zur Beurteilung der Vollständigkeit der Aufzeichnungsunterlagen des Stellenleiters angesehen werden.

Die Auswertung der Abweichungen beim Verantwortungsbereichsleiter geschieht grundsätzlich nach den gleichen Kriterien, die bereits unter den Ausführungen zum Stellenleiter beschrieben wurden. Hierzu gilt allerdings gesondert zu vermerken, daß die "Zuweisung" der Dispositionsabweichung durch den Stellenleiter vom Bereichsleiter nicht kritiklos zu übernehmen ist, sondern für ihn nur ein Hilfsmittel zur eigenen Erinnerung und Urteilsfindung darstellen soll.

Es gilt weiterhin festzuhalten, daß auf dieser Führungsebene bei der Bundeswehr eine Berichtspflicht über die Dispositionsabweichungen, mit Vorlage beim nächsthöheren Vorgesetzten, grundsätzlich nicht mehr zu fordern ist; eine Unterrichtung aber doch bei außergewöhnlichen Maßnahmen mit weiterreichenden Folgen für die Kostenstruktur der Bundeswehr erfolgen sollte. Durch die Unerläßlichkeit, sich mit den angefallenen Dispositionsabweichungen überhaupt auseinanderzusetzen, wird der Zielsetzung "Förderung des wirtschaftlichen Denkens und Handelns" auf dieser Organisationsebene Genüge getan, auch ohne einer terminierten Berichtsvorlage bei weiteren Dienststellen. Gestützt wird letzte Aussage durch das im hierarchischen Aufbau von Streitkräften begründeten, allgemeinen Weisungsrecht vorgesetzter Stellen. Es umfaßt hier auch die Anforderung von Unterlagen der Bundeswehr-Kostenrechnun aus Verantwortungsstelle und -bereich, sowie bei eventuellen Unstimmigkeiten die Er-

stellung gesonderter Gutachten. Mit dieser Handhabung des Berichtswesens werden "Aktenfriedhöfe" verhindert, gleichzeitig aber auch ein Kontrollanspruch höherer Führungsebenen auf die Ergebnisse der Kostenrechnung sichergestellt.

5.3. Überwachungsfunktionen der vorgesetzten Dienststelle zur Unterstützung der Forderung nach wirtschaftlicher Betriebsführung

5.3.1. Auf der Grundlage der Berichterstattung des Verantwortungsstellenleiters

Die Pflicht des Verantwortungsstellenleiters zur Berichterstattung über die mit Hilfe der Bundeswehr-Kostenrechnung festgestellten Abweichungen, hat nicht nur den Zweck, die jeweils Verantwortlichen mit dieser Maßnahme zu eindeutigen Stellungnahmen zu den Unregelmäßigkeiten zu zwingen. Sondern mit einer Vorlage der Gutachten und Vergleichsbögen bei stellenexternen Organen wird weiterhin eine formale Überwachung der Kostenrechnung selbst gewährleistet, ihrer Auswertung sowie der darauf aufbauenden dispositiven Entscheidungen des Stellenleiters. Neben dieser reinen Feststellungsfunktion bei der Überwachung besteht anschließend für den dafür Beauftragten noch die Aufgabe, die angeführten Abweichungen mit der entsprechenden Berichterstattung letztlich auch zu beurteilen.[1]

Bei der Bundeswehr sind diese Aufgaben dem unmittelbaren Vorgesetzten des Stellenleiters, der hier nach früherer Abgrenzung als Verantwortungsbereichsleiter bezeichnet wird, zu übertragen. Dabei würde für ihn die anfallende

---

1 Zur Subsumtion einer Feststellungs- und Beurteilungsaufgabe unter die Überwachungsfunktion vgl. v.Wysocki, K.: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen, Prüfungsordnung und Prüfungsorgane, München 1972, S. 3.

Überwachungsfunktion zur Gewährleistung einer wirtschaftlichen Betriebsführung der unterstellten Verantwortungsstellen, nur eine weitere Aufgabe im Rahmen der allgemeinen Dienstaufsichtspflichten gegenüber diesen Einheiten darstellen.

Grundsätzlich darf die neue Pflicht aber nicht zu einer erheblichen Arbeitsmehrbelastung für den Bereichsleiter werden, die eventuell sogar einen Einsatz zusätzlicher Kräfte erforderlich machen könnte. Auch in diesem Fall muß, um der Glaubwürdigkeit aller bisherigen Ausführungen Rechnung zu tragen, das Prinzip der Wirtschaftlichkeit bei den neueren Anforderungen Berücksichtigung finden; die notwendigen Überwachungen sind also unter geringstmöglichen Einsatz zusätzlicher Faktoren zu verwirklichen. Da die Objektivität aller Zahlenwerte in den Vergleichsbögen durch die Untersuchung unabhängiger Kostenermittlungsstellen sichergestellt ist, die relative Selbständigkeit und Entscheidungsfreiheit der Verantwortungsstellenleiter aber auch weiterhin gewährleistet bleiben muß, erscheint eine ins Einzelne gehende Untersuchung der vorliegenden Unterlagen prinzipiell nicht notwendig zu sein. Hier dürfte eine Durchsicht der Unterlagen auf schwerwiegende Abweichungen sowie auf eine verschwommene Berichterstattung grundsätzlich den gestellten Anforderungen genügen.

Eine sich anschließende Durchsprache gewichtiger Verbrauchs- und eventuell Diskussionsabweichungen mit den dafür zuständigen Verantwortungsstellenleitern erscheint aber nicht nur sinnvoll, um der ministeriellen Forderung nach Wirtschaftlichkeit verstärkt Geltung zu verschaffen, sondern auch, um die Fürsorgepflicht[1] des Vorgesetzten für seine Untergebenen angemessen zu be-

---

1 Vgl. § 10, Abs.3 SG, in: BGBl I, 1969, a.a.O., S. 316.

rücksichtigen.[1] Bei dieser Besprechung, der als Hilfsmittel zur Erkenntnisgewinnung auch das entsprechende Gutachten des Kostenplaners hinzuzufügen ist, sollen die Erfolge und die Mißerfolge einer wirtschaftlichen Betriebsführung gleichermaßen zur Sprache kommen. Dabei gilt es, ausschließlich den Sachvorgang der Kostenabweichung zu analysieren, und es geht nicht um eine Gelegenheit, dem Kostenverantwortlichen das Gefühl der Aufsicht über seine persönliche Tätigkeit zu geben.[2] Aus diesem Grund darf die Begutachtung auch auf keinen Fall den "Charakter einer Gerichtsverhandlung"[3] annehmen, die bei festgestellter Unwirtschaftlichkeit den "Schuldigen" verurteilt. Dagegen sollten die Aufzeichnungen, Berichte und Kostendurchsprachen von allen Beteiligten "als eine in der Natur der Sache liegende Notwendigkeit"[4] sowie als mögliche Basis einer entscheidungsmitwirkenden Beratung[5] angesehen werden, um der Forderung des Bundesministers der Verteidigung nach wirtschaftlicher Betriebsführung überhaupt mit aller Konsequenz gerecht werden zu können.

---

1 Extern Grenzwerte vorzugeben, ab denen eine Kostendurchsprache stattzufinden hat, kommt einem Reglement gleich, das der Verantwortung des Bereichsleiters in seiner Überwachungsfunktion nicht gerecht wird. Kostenbewußtsein, Kostendenken sowie ein psychologisches Einfühlungsvermögen in die individuellen persönlichen und sachlichen Gegebenheiten von Stellenleiter und Stelle haben hier allgemeingültige theoretische Vorgabewerte zu ersetzen (vgl.a.Müller,H.: Der Soll-Istkosten-Vergleich,a.a.O., S. 158f).

2 Vgl. Wille,F.: Plan- und Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 111; ferner: Gälweiler,A.: Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, in: Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft, RKW-Auslandsdienst (Hrsg.): Praxisnahe Budgetierung und Standardkostenrechnung,Heft 51, München 1957, S.93.

3 Wille,F.: Plan- und Standardkostenrechnung,a.a.O.,S.111.

4 Gälweiler,A.: Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, a.a.O., S. 93.

5 Zum Begriff vgl. Pougin,E. und v.Wysocki,K.: Zum System der Unternehmensberatung, in: WPg, 23.Jg.(1970), S. 149ff.

Auf der Basis dieser Auffassung einer Überwachungsfunktion vorgesetzter Dienststellen darf es dann unter anderem nicht vorkommen, daß ein Verantwortungsstellenleiter, um Augenblickserfolge willen, versucht, notwendige Reparaturkosten an Nichtverbrauchsgütern seiner Stelle letztlich bis zum völligen Zusammenbruch der Anlagen hinauszuzögern, um durch den sonst notwendigen Ausweis von Kostenabweichungen jetzt nicht "unangenehm" aufzufallen. Auch bei einer positiven Auslegung dieses Tatbestandes könnte in einem solchen Fall, periodisiert betrachtet, höchstens von "sparsamen" Verhalten des Stellenleiters gesprochen werden. Allerdings von einer falsch verstandenen Sparsamkeit, die nicht am übergeordneten Begriff der Wirtschaftlichkeit gemessen wurde.

Analysiert man rückblickend anhand obiger Ausführungen, welche Anforderung hier an die Dienstaufsichtspflicht des Verantwortungsbereichsleiters zu stellen sind, so kann festgehalten werden, daß auch von ihm ohne Zweifel betriebswirtschaftliche Grundkenntnisse zur Aufgabenerfüllung verlangt werden müssen. Nur so gelingt es, durch vereinte Bemühungen von Verantwortungsbereichs- und -stellenleiter, unabhängig von augenblicklichen Erfolgen, Mißerfolgen und subjektiven Werturteilen, langfristig zu einer stetigen und nachhaltigen Verbesserung der Kostenlage in allen Bereichen der Teilstreitkräfte und damit innerhalb der Bundeswehr insgesamt zu gelangen.

Die Frage, inwieweit bei den Kostendurchsprachen die sachverständige Mitarbeit des Kostenplaners zu begrüßen wäre, sei hier nur angesprochen. Zweifellos würde eine solche Unterstützung, zumindest in der Einführungsphase der Bundeswehr-Kostenrechnung, von Vorteil sein und das Ergebnis der Kostendurchsprachen positiv beeinflussen, nicht zuletzt durch die gegebenen fachlichen Voraussetzungen. Da der ex-post Abschluß bei den Kostenermittlungsstellen aufgrund von Größe und abrechnungstechni-

scher Einheit der Verantwortungsstellen, vielfach ohne bemerkenswerten zeitlichen Verzug durchzuführen ist, könnte grundsätzlich in Verbindung mit einer eventuellen Neuplanung von Daten durch den Kostenplaner eine zeitliche Überlappung beider Phasen hergestellt werden. So wäre eine Teilnahme des externen Planers bei der Kostendurchsprache ohne erheblichen Mehraufwand sicherzustellen.

5.3.2. Die Möglichkeit der Überwachung der Wirtschaftlichkeit mit Hilfe weiterer Vergleichsrechnungen

5.3.2.1. Grundsätzliches zu den Methoden

Waren die bisher dargestellten Vergleichsrechnungen, und hierbei insbesondere der Soll/Ist-Vergleich, als unentbehrlich für eine kostenanalytische Betrachtung unter der Zielsetzung "Wirtschaftlichkeit" anzusehen, so handelt es sich nachfolgend um tabellarische Aufstellungen, die auf der Grundlage bisheriger Ausführungen aufbauend, als eine ergänzende Maßnahme zur wirtschaftlichen Betriebsführung insgesamt, und besonders auch zur Kontrollfunktion anzusehen sind.[1] Sie seien hier mit "Zeitvergleich" und "zwischenbetrieblicher Vergleich" näher gekennzeichnet.[2]

---

1 Vgl. Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung, II Verfahren, 2.Teil, 4.,völlig umgearbeitete Auflage, a.a.O., S. 506.

2 Schnettler,A.: Betriebsvergleich, Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleich, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart 1961, S.13 und S.16. Er subsumiert dort den Zeitvergleich unter den umfassenderen Begriff "Einbetrieblicher Vergleich", was verstärkt auf das der Untersuchung zugrundeliegende Material aus dem Bereich hinweist, im Gegensatz zur zweiten Vergleichsart. Andere Verfasser sprechen beispielsweise von "innerbetrieblichen Vergleichen" (z.B.Schott, G.: Grundlagen des Betriebsvergleichs, Frankfurt a.M. 1950, S.122), oder "Selbstvergleich" (Hauck,W.,Chr.: Der Betriebsvergleich, Lehr- und Handbuch des Betriebs-

Beim Zeitvergleich handelt es sich grundsätzlich um ein Inbeziehungsetzen von sich zeitlich unterscheidenden Kennzahlen[1] eines Betriebes[2]; das heißt, das lau-

---

vergleichs für Theorie und Praxis, Erster Band: Betriebsvergleichslehre, Theorie und Methodik,Bühl-Baden 1933, S.66f).Scheuing weist allerdings mit einem Hinweis auf Gottschalk letztere Termini als unscharfe Begriffe zurück, da diese Vergleiche ja auch von externen Personen durchgeführt werden können (Scheuing,E.,E.:Der Betriebsvergleich als Führungsinstrument, Kritische Analyse der Vergleichsarbeiten in der Bekleidungsindustrie, in: Schriften zur wirtschaftswissenschaftlichen Forschung, Band 19, Meisenheim am Glan 1966, S.5, Fußnote 15). Anstelle von zwischenbetrieblichem Vergleich wird auch von Betriebsvergleich schlechthin gesprochen (Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik,a.a.O.,S. 435;ferner: Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung,II Verfahren,2.Teil,4.,völlig umgearbeitete Auflage,a.a.O.,S.507). Dahingegen verstehen wieder andere betriebswirtschaftliche Autoren unter dem Ausdruck Betriebsvergleich nur einen Oberbegriff,unter dem die Einzelvergleiche zu subsumieren sind (vgl. u.a.: Schott,G.: Grundlagen des Betriebsvergleichs, a.a.O.,S.21; ferner:Schnettler,A.: Betriebsvergleich, a.a.O.,S.12; Scheuing,E.,E.: Der Betriebsvergleich als Führungsinstrument,a.a.O.,S.3ff; Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O.,S.720; Lehmann,M.R.: Industrielle Betriebsvergleiche,Wiesbaden 1958, S.9ff).

1 Hofmann definiert Kennzahlen knapp als "betriebswirtschaftlich relevante Daten mit Erkenntniswert" (Hofmann,R.: Bilanzkennzahlen,a.a.O.,S.186). Der Ansicht von Staehle folgend sollen hier unter obiger Wortbedeutung prinzipiell alle Verhältniszahlen und auch absolute Zahlen subsumiert werden,"die in konzentrierter Form über einen zahlenmäßig erfaßbaren betriebswirtschaftlichen Tatbestand informieren" (Staehle,W.H.: Kennzahlen und Kennzahlensysteme als Mittel der Organisation und Führung von Unternehmen, Wiesbaden 1969,S.50;ferner: Heinen,E.: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen,Das Zielsystem der Unternehmung,2.Auflage,in: Heinen,E.(Hrsg.): Die Betriebswirtschaft in Forschung und Praxis, Schriftenreihe, unter Mitwirkung von Dietrich Börner,Werner Kirsch,Heribert Meffert,Band 1, Wiesbaden 1971, S. 219).

2 Zu diesem Zusammenhang sei der Ausdruck Betrieb nicht unbedingt identifiziert mit der Gesamtheit der Streitkräfte schlechthin, sondern wieder allgemein abgegrenzt als "Stätte wirtschaftlicher Überlegungen und Entscheidungen sowie technischen Vollzuges" (Grochla,E.: Unternehmung und Betrieb,a.a.O.,S.584). Somit können auch die Verantwortungsstellen selbst als Betriebe definiert werden, womit ein Zeitvergleich und zwischenbetrieblicher Vergleich auch dort im Grundsatz möglich ist.

fende Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Stelle wird an den Abschlüssen vergangener Zeitperioden gemessen, um durch solche Vergleiche im chronologischen Ablauf wertmäßige Unterschiede in positiver wie negativer Hinsicht zu erkennen.[1] Dahingegen setzt der zwischenbetriebliche Vergleich, zeitgleiche Kennzahlen verschiedener Betriebe miteinander in Beziehung, was grundsätzlich erst einmal für jeden beteiligten Wirkungskreis durch die Kenntnisnahme fremden Zahlenmaterials zu einer Erweiterung des eigenen Kosten-Horizontes führt.[2]

Aufgrund obiger betreibswirtschaftlicher Vorstellungen bezeichnet Lehmann[3] daher auch den Zeitvergleich als "Entwicklungsvergleich" - mit seiner Hilfe wird Aufschluß über eine irgendwie geartete Entwicklung des Betriebes im Zeitablauf gewonnen - zum anderen den zwischenbetrieblichen Vergleich als"Konstitutionsvergleich", denn mit seiner Hilfe sollen Unterlagen ermittelt werden, die aus dem resultieren, "was man beim Menschen als seine Konstitution bezeichnet".

Ausgangspunkt für diese weiterführenden Vergleichsrechnungen in den Streitkräften bilden die mit Hilfe der angeführten Vergleichsbögen tabellarisch ermittelten, absoluten und auch relativen Zahlenwerte. Hierbei zeigt die Interpretation des zwischenbetrieblichen Vergleichs, daß diese Aufgabe im Rahmen der Bundeswehr-Kostenrechnung grundsätzlich vom Verantwortungsbereichsleiter durchzuführen ist. Nur ihm stehen aufgrund der bisherigen Ausführungen die Tabellen aller in den Vergleich einzubeziehender Verantwortungsstellen zur Er-

---

1 Vgl. Schnettler,A.: Betriebsvergleich,a.a.O.,S.14.

2 Vgl. Mellerowicz,K.: Kosten und Kostenrechnung, II Verfahren, 2.Teil,4.,völlig umgearbeitete Auflage, a.a.O.,S.507; ferner: Schnettler,A.: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 14.

3 Lehmann,M.R.: Industrielle Betriebsvergleiche, a.a.O., S. 14f.

kenntnisgewinnung zur Verfügung. Neben diesen mehr formalen Kriterien, die ja durch eine Variation der Eingangsvoraussetzungen geändert werden könnten, ist auch aus Gründen der Überwachungsfunktion diese Aufgabe dem Bereichsleiter zu übertragen. Mit letzterer Aussage ist daher impliziert, daß ebenfalls die anfallenden Zeitvergleichsaufstellungen dem Bereich zu übertragen sind. Trotz dieser Forderung sind damit hausinterne temporäre Ermittlungen des Verantwortungsstellenleiters nicht ausgeschlossen, sondern, wie sich schon anhand der intermediären Vergleichsrechnungen zeigte, sogar noch notwendig, um hiermit die Wirtschaftlichkeitserfolge und/oder -mißerfolge stellenintern über Perioden sichtbar zu machen.

Zur Aufstellung beider Programme gilt auch hier festzuhalten, daß das Wirtschaftlichkeitsprinzip ebenfalls Beachtung zu finden hat; die mit Hilfe dieser Vergleichsrechnungen angestrebten Zielvorstellungen daher grundsätzlich mit dem geringstmöglichen Mitteleinsatz an Produktionsfaktoren zu erreichen sind.[1]

5.3.2.2. Der Zeitvergleich

Aufgrund der festgestellten Tatsache, daß der Zeitvergleich als zahlenmäßige Gegenüberstellung der Daten einer Verantwortungsstelle im Zeitablauf auch an den einzelnen Verantwortungsstellen selbständig ermittelt werden kann, sei er hier gegenüber dem zwischenbetrieblichen Vergleich zuerst untersucht. Dabei gelten die

---

1 Vgl.a. Schott,G.: Die Praxis des Betriebsvergleichs, Düsseldorf 1956, S.23. Er stellt dort allerdings die schon früher als irrational ermittelte Forderung nach geringstmöglichen Mitteleinsatz bei möglichst großer Wirksamkeit auf.

nachfolgenden Feststellungen sowie eventuelle Folgerungen sowohl für mögliche interne Aufstellungen an der Verantwortungsstelle, wie auch für die zur Kontrolle beim Verantwortungsbereichsleiter; es sei denn, eine Differenzierung wird explizite hervorgehoben.

Grundsätzlich kann im Hinblick auf die bisherigen Ausführungen eine gleichmäßige "Gliederung und Rubrizierung der Zahlen"[1] in den temporären Vergleichsbögen vorausgesetzt werden. Somit dürfte bei der Bundeswehr, unter der Prämisse von im Zeitablauf konstant gehaltenen Verrechnungspreisen, zumindest formal, eine Gegenüberstellung und Auswertung der Abschlußwerte keine Schwierigkeiten bereiten. Materiell können beim Vergleich aber erhebliche Schwierigkeiten auftreten, da allgemein ausgedrückt, strukturelle Veränderungen beim Wehrmaterial, sowie Änderungen in der Beschäftigung besonders bei der Bundeswehr nicht auszuschließen sind, die sich auf die absoluten Zahlen (Grundzahlen) der Perioden auswirken, und ohne entsprechende Aufbereitung dieser Werte daher eine Vergleichbarkeit der Grundzahlen unmöglich machen. Erinnert man sich der mit Hilfe der Bundeswehr-Kostenrechnung allgemein angestrebten Zielfunktion, sowie der Indizien zur Konkretisierung dieser Absicht, so sind bei der Verwirklichung der vorliegenden Vergleichsrechnung die der gleichen Zielvorstellung dient, auch prinzipiell dieselben Auswahlkriterien heranzuziehen. Diese Aussage bedeutet für den Zeitvergleich, daß für seine Aufstellung letztlich die in den einzelnen Vergleichsbögen ausgewiesenen Verbrauchs- und Dispositionsabweichungen maßgebend sind.

---

1 Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 438.

Durch die Aufstellung des Quotienten

$$\frac{\Delta V_{jvn}}{K^{(i)}_{jvn}} \quad \text{x } 100\ (\%) \qquad (n = 1,2,\ldots \infty)$$

ΔV_{jvn} = Verbrauchsabweichung der Kostenart v der Verantwortungsstelle j, in der Periode n

$K^{(i)}_{jvn}$ = Istkosten (prop) der Kostenart v, der Verantwortungsstelle j, in der Periode n

und Ermittlung seines Wertes mit Hilfe der absoluten Zahlen des Soll/Ist-Vergleichs, ist es im Zeitablauf, unter Beachtung der Prämisse exakt vorgegebener Plandaten, möglich, den Lerneffekt wirtschaftlicher Betriebsführung bei den verschiedenen Kostenarten und insgesamt in der Verantwortungsstelle zu verfolgen. Dabei scheint es grundsätzlich nicht notwendig zu sein, alle im Vergleichsbogen aufgeführten Kostenarten hier zu erfassen, sondern die Feststellung kann sich auf die Verbrauchsabweichungen beschränken, deren Werte aufgrund erheblicher Schwankungen oder auch Trendbewegungen zur Unwirtschaftlichkeit hin, ein gesondertes Augenmerk über Perioden verdienen.

Ähnliches gilt für die jeweiligen Dispositionsabweichungen. Auf der Grundlage des Quotienten

$$\frac{\Delta D_{jvn}}{K^{(s)}_{jvn}} \quad \text{x } 100\ (\%) \qquad (n = 1,2,\ldots \infty)$$

ΔD_{jvn} = Dispositionsabweichung der Kostenart v, der Verantwortungsstelle j, in der Periode n

$K^{(s)}_{jvn}$ = Sollkosten der Kostenart v, der Verantwortungsstelle j, in der Periode n

kann auch hier, unter den gleichen Bedingungen, wie oben bei den Verbrauchsabweichungen, recherchiert werden. Dabei können neben Aussagen über die Entwicklung des wirtschaftlichen Denkens und Handelns der Stellen-

leiter, aufgrund der Vergleichsmöglichkeit eventuell auch Erkenntnisse gewonnen werden,die eine immer feinere Anpassung der Planbeschäftigung an die Istbeschäftigung dann gewährleisten, falls angefallene Dispositionsabweichungen mit Planungsfehlern zu begründen sind.

Mit dieser Aufgabenstellung sollte sich ein Zeitvergleich im Rahmen der Bundeswehr-Kostenrechnung erschöpfen. Die Vergleichsform genügt den hier zu stellenden Anforderungen, da der kausalorientierte Vergleich, der die Ursachen für die Abweichungen zu ermitteln hat, schon mit Hilfe der periodischen Abrechnungsbögen durchgeführt wurde.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß der Zeitvergleich in der so beschriebenen Form ohne großen Arbeitsanfall vom Verantwortungsbereichsleiter gelöst werden kann. Er schenkt ihm und auch dem Stellenleiter, zusätzliche wichtige Erkenntnisse, die weniger die Situation der Verantwortungsstelle zum Stichtag berühren, sondern mehr die Erfolge oder Mißerfolge der mit der Bundeswehr-Kostenrechnung gewünschten Konkretisierung des Wirtschaftlichkeitsprinzips im Zeitablauf aufzeigen. Letzter Gesichtspunkt ist maßgebend für die Rechtfertigung des mit der Aufstellung verbundenen zusätzlichen Arbeitsaufwands; er verhindert, daß die wirtschaftliche Betriebsführung einer Verantwortungsstelle ausschließlich am Stichtagsergebnis gemessen wird, Trendbewegungen aber, die den Erfolg oder Mißerfolge im Zeitablauf aufzeigen und eine fundiertere Beurteilung erlauben, unberücksichtigt bleiben.

Ein Formblatt zur Arbeitserleichterung bei der Durchführung des Zeitvergleichs könnte, zentral erstellt, wie Abbildung 6 (nächste Seite) zeigt, als Doppelblatt erstellt werden, und auf Blatt 1 die relativen Werte zur Verbrauchsabweichung, auf Blatt 2 zur Dispositionsabweichung im Periodenablauf aufzeigen.

1. Verantwortungsstelle „X" Entwicklung Verbrauchsabweichung im Zeitablauf $\left(\frac{\text{Verbrauchsabw.}}{\text{prop. Istkosten}} \times 100(\%)\right)$

Periode / Kostenart	I	II	III	IV	V	VI
gesamt						

2. Verantwortungsstelle „X" Entwicklung Dispositionsabweichung im Zeitablauf $\left(\frac{\text{Dispositionsabweichung}}{\text{Sollkosten}} \times 100(\%)\right)$

Periode / Kostenart	I	II	III	IV	V	VI
gesamt						

Abbildung 6

5.3.2.3. Der zwischenbetriebliche Vergleich

Als weitere Überwachungsmöglichkeit zur Durchsetzung des ministeriellen Erlasses auf wirtschaftliche Betriebsführung bietet sich der bereits avisierte zwischenbetriebliche Vergleich mit zeitgleichen[1] Kennzah-

1 Einen Vergleich verschiedener Betriebe mit Werten unterschiedlicher Perioden lehnt bereits Schmalenbach ab (Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S.435). Dieser Ansicht sei sich ohne umfassende Begründung angeschlossen, da ohne weiteres einzusehen ist, daß die Vielzahl der mit einer solchen Rechnung verbundenen Imponderabilien eine mögliche Aussage zur Bedeutungslosigkeit entwerten können.

len unterschiedlicher Verantwortungsstellen an. Das in einer Marktwirtschaft[1] prinzipiell allen so aufgebauten Vergleichen gemeinsame Problem, die differierenden Betriebe mit all ihren, auch bei Branchengleichheit individuellen Eigentümlichkeiten zueinander in Beziehung zu setzen, bedarf bei einer analogen Anwendung in den Streitkräften keine so gravierenden Problemlösungen.[2] Hier kann nach den bisherigen Erkenntnissen zuerst einmal davon ausgegangen werden, daß die Forderungen, die Schott[3] als Grundvoraussetzung für die gewünschte Vergleichbarkeit des Zahlenmaterials stellt, als erfüllt anzusehen sind. Neben diesen allgemeingültigen Prämissen entscheidet dann noch zusätzlich die mit dem zwischenbetrieblichen Vergleich jeweils erwünschte Zwecksetzung über weitere mögliche Störfaktoren, sowie ihrer Elimination.

---

1 Der Begriff "Marktwirtschaft" entstammt der Volkswirtschaftstheorie und bezeichnet dort eine theoretische Grundordnung, bei der selbständige Wirtschaftssubjekte, frei vom Dirigismus, in ihren Entscheidungen unabhängig sind und ihre Beziehungen untereinander durch Verträge regeln (vgl. Brandt,K.: Einführung in die Volkswirtschaftslehre, Eine Vorlesung zum Verständnis wirtschaftlicher Zusammenhänge, Freiburg 1971, S. 56).

2 Als wichtigste Störungsfaktoren bei derartigen Vergleichen führt Schnettler u.a. an: Beschäftigungsgrad, Spezialisierung bei der Leistungserstellung, Preise für Verbrauchs- und Absatzgüter, Produktionstechnik, -programm und -tiefe, Betriebsgröße ... (Schnettler,A.: Betriebsvergleich, a.a.O., S. 32).

3 Seine Bedingungen sind: "geordnetes Rechnungswesen, klare Fragestellung, vertrauensvolle Zusammenarbeit, einheitliche Bewertungsgrundsätze" (Schott,G.: Grundlagen des Betriebsvergleichs, a.a.O., S. 28).

Wie bereits beim oben zur Sprache gekommenen Zeitvergleich angeführt, kann auch der hier zu behandelnde zwischenbetriebliche Vergleich aufgrund unterschiedlicher struktureller Voraussetzungen und jeweils differierender Beschäftigungen der miteinander zu vergleichenden Verantwortungsstellen, grundsätzlich nicht mit den absoluten Zahlenwerten aus den Vergleichsbögen durchgeführt werden. Auch hier sind deshalb zur Komparabilität, als ausschlaggebende Kennzahlen, relative Zahlenwerte heranzuziehen.

Grundlage des Vergleichs bilden aber weiterhin die bekannten Ergebnisse der Bundeswehr-Kostenrechnung in Form der Verbrauchs- sowie Dispositionsabweichung. Hierbei stellt sich zu Beginn der Untersuchung ebenfalls die Frage nach der Unerläßlichkeit dieser zwischenbetrieblichen Rechnung. Der auftretende Arbeitsanfall, verbunden mit den dabei auch anfallenden zusätzlichen Kosten, läßt den theoretisch möglichen Abschluß bei den Streitkräften ebenfalls nur dann als ökonomisch sinnvoll erscheinen, wenn damit zusätzliche Erkenntnisse gewonnen werden können, aus denen weiterführende Konsequenzen für die Durchführung der wirtschaftlichen Betriebsführung insgesamt zu ziehen sind.

Unter diesem Aspekt sei hierbei zuerst die im periodischen Vergleichsbogen ausgewiesene Dispositionsabweichung betrachtet, da ihre Werte im Rahmen der Bundeswehr-Kostenrechnung, wie dargestellt, zweifellos eine geringere Bedeutung gegenüber den Verbrauchsabweichungen besitzen. Definitionsgemäß beinhalten dispositive Differenzen nicht nur Wirtschaftlichkeit bzw. Unwirtschaftlichkeitsabweichungen, die vom Verantwortungsstellen- oder auch -bereichsleiter zu rechtfertigen sind, sondern vielfach ausschließlich Beschäftigungsabweichungen, die auf mangelnder Vorsicht bei der Planung resultieren. Daneben sei ebenfalls daran erinnert, daß

zu der jeweils zur Diskussion stehenden Abweichungssumme auch Positionen beizutragen vermögen, die sich anhand der vorliegenden Aufzeichnungen nachträglich bei der Analyse nicht gesondert herauskristallisieren lassen, und damit eine genaue Zuordnung also grundsätzlich nicht erlauben.

Prinzipiell sind aber nur die Differenzen in den hier angestrebten zwischenbetrieblichen Abschluß einzubeziehen, die eindeutig als Wirtschaftlichkeits- bzw. Unwirtschaftlichkeitsabweichungen des Stellenleiters erkannt wurden; ausschließlich sie interessieren hier als Basis der anzustrebenden Gegenüberstellung.

Es erscheint daher nachfolgend gerechtfertigt, durchweg die Dispositionsabweichungen aus der weiteren Betrachtung auszuschließen, da es fraglich ist, ob der durch einen Einbezug noch zu gewinnende Erkenntniswert den zusätzlichen Aufwand rechtfertigt. Diese Aussage als These aufgestellt, greift keinen gesonderten Einzeluntersuchungen vor, die zu anderen Folgerungen gelangen können, besonders dann, wenn Unwirtschaftlichkeiten den größten Teil einer festgestellten Dispositionsabweichung ausmachen. Gestützt wird ein Ausschluß allerdings noch durch den Hinweis auf die Möglichkeit mündlicher Erörterungen bei den periodischen Kostendurchsprachen. Hier können eventuell auftretende gravierende Abweichungen auch in Form eines zwischenbetrieblichen Vergleichs besprochen werden, da dem Bereichsleiter ja die Soll/Ist-Vergleiche anderer Stellen auch zur Begutachtung vorliegen. Trotz dieses grundsätzlichen Verzichts in den weiteren Ausführungen gelten die weiteren Abhandlungen in ihrer Allgemeingültigkeit ebenfalls für eine nur im Grundsatz ausgeschlossene Gegenüberstellung von Dispositionsabweichungen.

Nachfolgend interessiert somit ein Vergleich von stellenfremden Werten nur noch für Verbrauchsabweichungen,

die definitionsgemäß bei Zugrundelegung korrekter Plandaten durch ihr Vorhandensein im Soll/Ist-Vergleichsbogen immer Wirtschaftlichkeit oder Unwirtschaftlichkeit gegenüber der Planung signalisieren. Kostenartenweise und Stellengesamt als Verhältniszahl

$$\frac{\Delta V_{jvn}}{K^{(i)}_{jvn}} \times 100\ (\%)$$

schon für den Zeitvergleich ermittelt, ist eine so durchzuführende zwischenbetriebliche Rechnung im Prinzip auch dann möglich, wenn die einzelnen Stellen des Verantwortungsbereichs nicht nur in Struktur, Funktion sowie Beschäftigung ungleichartig, sondern im Extremfall sogar in ihren betrieblichen Konditionen als kaum noch ähnlich zu bezeichnen sind.

Obiger Quotient sagt nämlich für die einzelnen Kostenarten, sowie auch Stellengesamt aus, wieviel Prozent der insgesamt dort angefallenen Istkosten auf eine wirtschaftliche, beziehungsweise unwirtschaftliche Verhaltensweise des Stellenleiters und seiner Mitarbeiter zurückzuführen sind. Daher ist es auch durchaus möglich - zwischenbetrieblich unter Beachtung der von Schott angesprochenen Grundvoraussetzungen - die so ermittelten Werte aus Vergleichsgründen in einer Tabelle kostenartenweise und Stellengesamt gegenüberzustellen. Unabhängig der absoluten Verbrauchshöhe einzelner Kostenarten in den verschiedenen Verantwortungsstellen sagt ein so angelegter, zwischenbetrieblicher Vergleich der Relationen, einzeln und auch insgesamt aus, welche Verantwortungsstelle bei den verschiedenen Kostenarten und eventuell sogar insgesamt "wirtschaftlicher"[1] gegenüber den anderen in dem Vergleich einbe-

1 Wirtschaftlich im Hinblick auf die vorgegebenen Plandaten hat eine Verantwortungsstelle erst dann gearbeitet, wenn der Quotient $\frac{\Delta V_{jvn}}{K^{(i)}_{jvn}} \leq 0$ ist. Erst in diesem Fall treten keine Verbrauchsabweichungen auf, oder solche mit negativen Vorzeichen, die aufgrund früherer Prämissen definitionsgemäß noch erhöhte Wirtschaftlichkeit gegenüber der geplanten implizieren.

zogenen Einheiten gearbeitet hat.

Trotz Stellenfluktuation der Verantwortungsleiter und ihrer Mitarbeiter durch Versetzungen, kann mit einer solchen Aufstellung und ihrer Auswertung, durch eine Veröffentlichung der Tabellen innerhalb des Verantwortungsbereichs, ein gesundes Konkurrenzdenken unter den dort angesprochenen Institutionen einsetzen,[1] das der wirtschaftlichen Betriebsführung im Einzelnen und damit insgesamt auch förderlich sein wird. Die Stellenleiter, die in einer ungünstigeren Position zu den anderen stehen, werden sich durch den zwischenbetrieblichen Vergleich ihres Rückstandes augenfällig bewußt und daher noch intensiver bemüht sein, ihre augenblicklich wenig vorteilhafte Position zu verbessern.[2]

Daneben haben die Erkenntnisse dieser weiteren Vergleichsform im Rahmen der globalen Zielsetzung der Bundeswehr-Kostenrechnung auch noch dadurch erhebliche Bedeutung, weil die dargelegten Kennzahlen von einzelnen Verantwortungsstellen "in der Praxis tatsächlich erreicht wurden und [daher] keineswegs nur theoretischen Charakter"[3] aufweisen.

Das Kontrollblatt zur Gegenüberstellung der unterschiedlichen Kennzahlen könnte ebenfalls zentral festgelegt und grundsätzlich der nachfolgenden Abbildung 7 gleichen. Dabei brauchten, ähnlich dem Zeitvergleich, wiederum nur die wichtigsten Kostenarten mit ihren

---

1 Vgl. Schmalenbach,E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 449.

2 Vgl. Betriebswirtschaftliches Institut der Eidgenössischen Technischen Hochschule (Hrsg.): Der Betriebsvergleich in der Praxis, Grundlage und Anwendung, Zürich 1959, S. 9.

3 Betriebswirtschaftliches Institut der Eidgenössischen Technischen Hochschule (Hrsg.): Der Betriebsvergleich in der Praxis, a.a.O., S. 9.

Verhältniszahlen erfaßt werden, um beim Leser keine Ermüdungserscheinung zu forcieren. Der Zeitvergleich gibt zum Auswahlkriterium mit die notwendigen Anhaltspunkte, und in Verbindung mit dem Soll/Ist-Vergleich auch die erforderlichen Verhältniszahlen.

Jahr Y Anteil der Verbrauchsabweichungen an den wichtigsten Istkosten im Vergleich der Verantwortungsstellen

$$\left(\frac{\text{Verbrauchsabw.}}{\text{prop. Istkosten}} \times 100\,(\%)\right)$$

Verantwortungsstelle / Kostenarten	A	B	C	D	E
gesamt					

Abbildung 7

5.4. Ergänzende Maßnahmen zur Einflußnahme auf das wirtschaftliche Denken und Handeln der Soldaten

Abschließend soll der Versuch unternommen werden, anhand der bisherigen Feststellungen zur Bundeswehr-Kostenrechnung noch andere Möglichkeiten aufzuzeigen, um die wirtschaftliche Betriebsführung bei den Streitkräften zu intensivieren. Dabei ist eingedenk der Weisung des Bundesministers der Verteidigung zur Wirtschaftlichkeit in allen Bereichen der Bundeswehr, nicht an die Verwendung zusätzlicher Rechenverfahren gedacht, sondern mehr an Hinweise, die den Soldaten mit dem hier anstehenden Problem zusätzlich konfrontieren. Gerade den Mitarbeiter in den Verantwortungsstellen an einen optimalen Einsatz der Produktionsfaktoren bei der Leistungserstellung zu erinnern, konnte nach den bisherigen Ausführungen grundsätzlich nur nach Abschluß der individuellen Vergleichsrechnungen und den dann vorliegenden Ergebnis, durch Belehrungen, Lob oder Tadel erfolgen.

Erinnert man sich der zu Beginn der Abhandlung gestellten Forderung, eine Bewertung des Wehrmaterials nicht nur aus kostentheoretischen Vergleichbarkeitsgründen, sondern auch deshalb vorzunehmen, um allen Soldaten eine Wertvorstellung über den anvertrauten Gegenstand zu verschaffen, so soll der dieser Überlegung zugrundeliegende Gedanke Leitmaxime auch für die nachfolgenden Erwägungen sein. Hierbei gilt es dem Soldaten, der aufgrund seiner Vor- und Ausbildung nicht in der Lage ist, in betriebswirtschaftlichen Kategorien zu denken,aber durch seine in erster Linie wohl objektbezogene Arbeit die Kostenstruktur im technisch-organisatorischen Bereich der Verantwortungsstelle entscheidend mit beeinflußt, die gravierendsten Verbrauchsabweichungen - denn nur um diese kann es sich hier handeln - seiner Vorbildung gemäß aufzuzeigen. Es empfiehlt sich daher für

den Verantwortungsstellenleiter, die wichtigsten Kostenarten mit den entsprechenden Verbrauchsabweichungen in Form von Flächendiagrammen[1] aufzuzeichnen und soweit möglich, übersichtlich an den Stellen in den Betriebsräumen aufhängen zu lassen, an denen die Kosten auch angefallen sind. Hierbei sollten die, wie Abbildung 8 (vgl. nächste Seite) zeigt, im intermediären, oder im Soll/Ist-Vergleich ermittelten Grundzahlen der proportionalen Istkosten dem absoluten Wert der entsprechenden Verbrauchsabweichung gegenübergestellt werden. Mit dieser Maßnahme würden sowohl die summierten Werte selbst in ihrer absoluten Höhe sichtbar gemacht, als auch durch Vergleich Istkosten-Verbrauchsabweichung der Anteil der Verbrauchsabweichung an den Istkosten relativiert. Auch im Zeitablauf ist mit einer solchen Darstellung eine Aussage über den Lerneffekt einer wirtschaftlichen Verwendung der Einsatzfaktoren möglich. Ein relativer Vergleich der verschiedenen Säulen Istkosten-Verbrauchsabweichung weist darauf hin.

---

1 "Flächendiagramme sind graphische Darstellungen in Form von Rechtecken, Quadraten, Dreiecken und Kreisen" (Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 716). Dabei eignet sich zur hier angestrebten Darstellung am besten das Stabdiagramm, das es auch erlaubt, in der Darstellung den Zeitablauf - den Trend der Abweichung - zu berücksichtigen, was mit einem Kreisdiagramm beispielsweise nicht möglich ist. (Zu den einzelnen Diagrammen sowie ihrer graphischen Darstellung vgl. insbesondere Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 713ff.)

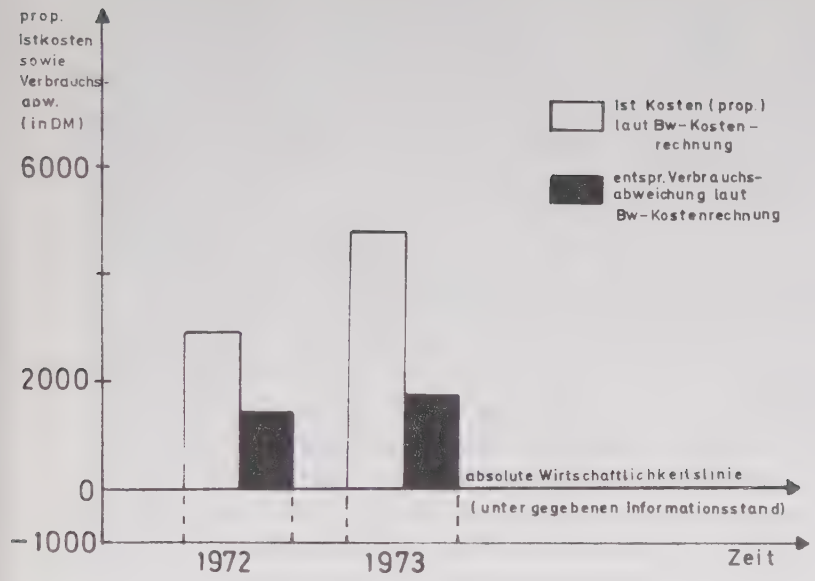


Abbildung 8

Selbst dem wenig geschulten Soldaten könnte mit Hilfe dieses Diagramms die Kostensituation seines Arbeitsplatzes aufgezeigt und ihm dabei auch erklärt werden, daß sowohl eine absolute Zunahme der Verbrauchsabweichung möglich (Abb. 8: 1973 zu 1972 zeigt eine solche Situation), trotzdem unter Beachtung der Relationen eine Einsparung an Kosten stattgefunden hat.
In Verbindung mit der angestrebten Bewertung des Wehrmaterials wäre so mit obiger Abbildung und Auswertung ein weiterer Weg zur Förderung des Kostenbewußtseins der Mitarbeiter aufgezeigt.[1]

1 Gerber weist schon 1957 auf die amerikanischen Streitkräfte hin, die nach seiner Aussage eine Kennzeichnung einzelner Ausrüstungsgegenstände mit dem Anschaffungspreis durchführen, um der Truppe den Wert des ihr anvertrauten Materials täglich vor Augen zu führen. (Gerber,J.: Moderne Kostenrechnung beim Militär, in: FAZ, Nr.172 v. 29.7.1957, S.9).

Weiterhin wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur vielfach zur Verbesserung der wirtschaftlichen Denkungsweise der Mitarbeiter ein monetäres Prämiensystem vorgeschlagen, das kleinere Kostenabweichungen (negative Verbrauchsabweichungen) relativ hoch belohnt, aber mit zunehmenden Abweichungen die Entlohnung wieder verringert, da erhebliche Kostenunterschreitungen normalerweise aufgrund der Zielsetzung der festgelegten Planungswerte nicht möglich sind.[1] Unabhängig der Überlegung, ob durch eine Prämienzahlung ein materieller Anreiz geschaffen wird, der die damit angesprochenen Organe veranlassen könnte, "sich intensiv für den Aufbau und für die Funktionsweise der Plankostenrechnung zu interessieren", oder ob mit einer "Prämierung der Verbrauchsabweichungen das Betriebsklima"[2] beeinträchtigt wird, gilt für die Streitkräfte, daß neben all diesen Einwänden auch haushaltsrechtliche Erwägungen wohl letztlich dem Gedanken entgegenstehen.

---

1 Vgl.z.Problem u.a. Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 529ff; ferner: Tigges,H.: Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, a.a.O., S. 222f; Käfer,K.: Standard-Kostenrechnung, a.a.O., S. 431f; Hennig,K.W.: Betriebswirtschaftslehre der industriellen Erzeugung, Lehrbuch für Studium und Praxis, 5., verbesserte Auflage, Wiesbaden 1969, S. 110.

2 Kilger,W.: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 530f. Er stellt dort auch fest, daß die möglichen Beeinträchtigungen durch die Einführung einer Prämienzahlung z.B. Änderung Betriebsklima, Unterlassung von Instandhaltungs- und Wartungsarbeiten, Einschränkung der sachlichen Mitarbeit, dazu geführt hat, daß die Prämierung von Verbrauchsabweichungen in Deutschland nicht sehr verbreitet ist. Käfer hält es unter anderem auch aus diesen Gründen grundsätzlich für "eine verfehlte Idee", ein Teil des Gehalts der Kostenverantwortlichen von der Höhe der Abweichung abhängig zu machen (Käfer,K.: Standard-Kostenrechnung, a.a.O., S. 432).

Trotz der prinzipiellen Ablehnung des Prämiensystems selbst, sollte bei den Streitkräften die Folgerichtigkeit der Grundidee Anlaß weiterer Überlegungen sein. Die zu Beginn der Untersuchung (S. 9) bereits angesprochene Rechtsstellung des Soldaten, die ihn von den meisten anderen Arbeitnehmern einer Volkswirtschaft unterscheidet, erlaubt hier neben dem allgemein gebräuchlichen Lob, oder falls notwendig auch Tadel, noch nachfolgende Erwägungen zu berücksichtigen.

Die Wehrdisziplinarordnung gestattet unter anderem dem einzelnen Disziplinarvorgesetzten nach §§ 3 ff WDO besondere Leistungen von Untergebenen durch "förmliche Anerkennung" zu würdigen.[1] Auf der Grundlage dieses Gesetzes dürfte es daher auch möglich sein, in Zukunft ein besonders wirtschaftliches Verhalten einzelner Soldaten als "vorbildliche Pflichterfüllung" (§ 3 Abs. 1 WDO) durch eine förmliche Anerkennung zum Ausdruck zu bringen. Ebenso wie grob unwirtschaftliches Verhalten dann, falls ein Dienstvergehen[2] vorliegt, auf der gleichen gesetzlichen Basis durch einfache oder gerichtliche Disziplinarmaßnahmen zu ahnden sind.[3] Der Vorteil dieser Verfahrensweise ist darin zu sehen, daß für die angesprochenen Möglichkeiten primär der unterste Vorgesetzte mit Disziplinargewalt[4] zuständig ist, der in vielen Fällen mit dem Verantwortungsstellenleiter identisch sein wird. Da er mit den Darlegungen der Bundeswehr-Kostenrechnung und daher auch mit den technischen Verhältnissen und dem Kostenbild seiner Stelle am besten vertraut ist, erscheint für den Stellenleiter mit den Möglichkeiten der Wehrdisziplinarordnung ein weiteres Führungsmittel zur Durchsetzung des wirtschaftlichen Gedankens in der Truppe gefunden. Einwände gegen diesen

---

1 Wehrdisziplinarordnung in der Fassung vom 4.September 1972, in: BGBl I 1972, S. 1668.
2 Vgl. § 23 SG, in: BGBl I 1969, S. 318.
3 Zu den einfachen Disziplinarmaßnahmen vgl. §§ 18 ff WDO, in: BGBl I 1972, a.a.O., S. 1670f; zu den gerichtlichen §§ 54 ff WDO, ebenda, S. 1678f.
4 Vgl. § 4 WDO und §§ 23 ff WDO, in: BGBl I 1972, a.a.O., S. 1668 ff.

Vorschlag, die in dieser Regelung eine Ansatzmöglichkeit zur Exkulpation des Vorgesetzten von der Kostenverantwortung sehen, können mit dem Hinweis auf die weiterhin bestehende alleinige Rechenschaftspflicht des Stellenleiters begegnet werden. Ein Einbezug der oben angeführten Vorschriften zur Verbesserung der wirtschaftlichen Betriebsführung kann hier auch deshalb befürwortet werden, da bei allen dort angesprochenen Maßnahmen vor einer Entscheidung der Vertrauensmann der betroffenen Gruppe oder des Soldaten gehört werden soll, um so Vertrauen und Zusammenarbeit in den Einheiten zu gewährleisten.[1]

Da die Wehrdisziplinarordnung auch grundsätzlich keine monetäre Zuwendung vorsieht, können weitere Bedenken, ähnlich denen,die gegen eine Anwendung des Prämiensystems sprachen, hier zusätzlich zerstreut werden. Somit scheint auf der Grundlage der Wehrdisziplinarordnung auch im Hinblick auf die wirtschaftliche Betriebsführung bei der Bundeswehr ein weiteres Führungsmittel vorhanden zu sein, was zwar hier in erster Linie unter dem Blickwinkel der Verantwortungsstelle - primär unter dem Aspekt der objektbezogenen Arbeit - abgehandelt wurde, aber im gleichen Sinne auch auf den Kostenverantwortlichen, den Stellenleiter selbst, angewandt werden kann.

Nicht zuletzt soll aber auch noch an das Gutachten, im Auftrag des Bundesministers der Finanzen erstellt, erinnert werden, in welchem die Forderung erhoben wurde, die Frage der wirtschaftlichen Verwaltung anvertrauter Mittel mit zum Gegenstand der Beurteilung zu machen.[2]

---

1 Vgl. § 5 Abs.1 WDO und § 28 Abs.6 WDO, in: BGBl I 1972, a.a.O., S. 1668 und 1672; ferner: § 35 SG, in: BGBl I 1969, a.a.O., S. 320.

2 Vgl. Studien der Forschungsgesellschaft für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V. Frankfurt a.M. (Hrsg.): Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und ihrer Ausgaben übernehmen? a.a.O., S. 22.

Dieses Anliegen kann auch ohne Schwierigkeiten auf den Bereich der Bundeswehr übertragen werden und dort besonders bei den mit der dispositiven Arbeit betrauten Soldaten, also den Führungskräften, Verwendung finden. Auch sie unterliegen wie grundsätzlich alle Angehörigen der Streitkräfte der Beurteilungspflicht, wobei die Beurteilung in Verbindung mit der jeweiligen Personalakte zu sehen ist.[1]

Somit besteht auch auf der Grundlage obigen Begehrens, bei Durchsetzung der Empfehlung eine zusätzliche Möglichkeit, das Kostenbewußtsein, und damit das Wirtschaftlichkeitsprinzip innerhalb der Bundeswehr zu verstärken, und längerfristig anhand der Beurteilungsunterlagen die wirtschaftliche Verhaltensweise der Soldaten als neues Entscheidungskriterium mit in die Personalplanung zu integrieren.

---

1 Vgl. § 29 SG, in: BGBl I 1969, a.a.O., S. 319.

6. Genügt die dargestellte Form der Bundeswehr-Kostenrechnung der Forderung nach Wirtschaftlichkeit?

Abschließend stellt sich auf der Grundlage der auf Seite 12 angeführten ministeriellen Erlasse mit dem Gebot nach Wirtschaftlichkeit für die deutschen Streitkräfte die Frage, inwieweit die hier entwickelte Bundeswehr-Kostenrechnung geeignet ist, diese Forderung des Ministers zu unterstützen und ihre Durchführung zu kontrollieren. Zweifellos ergab sich aus den bisherigen Ausführungen, daß das aufgezeigte Abrechnungssystem - wenn überhaupt - ausschließlich für den Bereich des Mitteleinsatzes der betrieblichen Leistungserstellung zur Anwendung gelangen kann. Da durch Vorschriften (STAN, AAN, AnlBlAAN) sowie dem generellen Einkauf aller Produktionsfaktoren durch die Bundeswehrverwaltung grundsätzlich die Einflußnahme der Mehrzahl der Soldaten aller Dienstgrade allein auf den Einsatz der Betriebsmittel beschränkt bleibt, scheint mit dem vorliegenden Abrechnungssystem die Methode gefunden zu sein, die eine Kontrolle des Mitteleinsatzes bei den Streitkräften ermöglicht.

Dabei zeigte die Bundeswehr-Kostenrechnung in Verbindung mit der ministeriellen Forderung nach Wirtschaftlichkeit schwerpunktmäßig folgende Ergebnisse:

- Im Gegensatz zur bestehenden "Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr" werden hier keine "Repräsentativerhebungen" gemacht, sondern der Verbrauch an Betriebsmitteln zur Leistungserstellung wird an den jeweiligen Verantwortungsstellen voll erfaßt.
- Die Bewertung des Mengenverbrauchs wird den tatsächlichen Preisen angepaßt (Verrechnungspreis), so daß dem einzelnen Soldaten der "Wert" der ihm anvertrauten

Betriebsmittel bewußter wird. Die Bewertung hat also nicht nur verrechnungstechnische Aufgaben zu erfüllen (Addierfähigkeit).

- Die Verantwortungsstelle wird ausschließlich nach Kriterien der Bundeswehr-Kostenrechnung gebildet; der Stellenleiter hat in Zusammenarbeit mit dem geschulten externen Kostenplaner die Plandaten seiner Stelle festzulegen. Neben einer exakten Abgrenzung der Verantwortung zwingt ihn schon diese Aufgabe zu Wirtschaftlichkeitsüberlegungen und schult sein betriebswirtschaftlich-technisches Verständnis.
- Die differenzierende Behandlung der fixen und variablen Kostenarten weist auf ihre mögliche Beeinflußbarkeit durch die Soldaten hin. Der Ausweis der fixen Kostenarten zeigt den nicht beeinflußbaren Anteil und gibt beispielsweise in seiner absoluten Höhe auch einen Hinweis, diese nicht beeinflußbare Kostenart so effektiv wie möglich zu nutzen (z.B. Personalkosten).
- Die Auswertungen der Vergleichsrechnungen geben neben der Möglichkeit einer laufenden Überprüfung und Selbstkontrolle (intermediäre Rechnung) in Verbindung mit der Berichterstattung an vorgesetzte Dienststellen auch die notwendigen Kontrollmöglichkeiten auf wirtschaftliche Betriebsführung in der Verantwortungsstelle. Daneben einen Einblick in die Alters- und Abnutzungsstruktur der Betriebsmittel der betreffenden Stelle (unterstützt auch durch Struktur- und Entwicklungsanalyse).
- Die Möglichkeit zusätzlicher Vergleichsrechnungen (Zeitvergleich, zwischenbetrieblicher Vergleich) zeigt weiterhin den Erfolg oder auch Mißerfolg durchgeführter oder unterlassener Maßnahmen, daneben aber auch mit Hilfe von Graphiken eine Schulungsmöglichkeit für Soldaten (Erziehungsaufgaben des Stellenleiters).

- Das hier aufgezeigte System der Bundeswehr-Kostenrechnung verlangt weder große Veränderungen im derzeitigen Organisationsschema der Streitkräfte, noch ein Abweichen von der aufgezeigten "Materialwirtschaft der Bundeswehr" und dem Kameralismus. Die Kostenrechnung dürfte daher verhältnismäßig einfach in die Bundeswehr eingeführt werden können.

Grundsätzlich kann also anhand dieser schwerpunktmäßigen Zusammenfassung der Ergebnisse sowie aller bisherigen Ausführungen festgestellt werden, daß die Bundeswehr-Kostenrechnung als Abrechnungssystem prinzipiell genügt, um der Forderung des Bundesministers der Verteidigung nach Wirtschaftlichkeit im Bereich des Mitteleinsatzes gerecht zu werden. Sie ist in der Lage, sowohl wirtschaftliche und unwirtschaftliche Verhaltensweisen von Soldaten aufzuzeigen, als auch eine Kontrolle der Verantwortungsstellen zu gewährleisten. Dabei muß allerdings gesagt werden, daß letztere Aussage nur als generell angesehen werden kann, denn zweifellos wird es auch bei den Streitkräften Bereiche geben, in denen das aufgezeigte Abrechnungssystem entweder als überhaupt nicht, in Grenzen ausführbar, oder auch durch die anfallende Mehrarbeit als nicht mehr wirtschaftlich und damit auch als undurchführbar erscheint. An diesen Stellen wird dann von einer Einführung der Kostenrechnung abzusehen sein.

Den möglichen Einwand von Angehörigen der Bundeswehr, daß dieses Abrechnungssystem den ohnehin mit Verwaltungsarbeit stark belasteten Soldaten noch weitere Arbeit aufdrängt, muß mit dem Hinweis auf die ministeriellen Erlasse begegnet werden. Die dort erhobenen Gebote nach Wirtschaftlichkeit erzwingen ein geeignetes Abrechnungssystem mit der Möglichkeit einer Kontrolle, um die Erlasse nicht als stumpfe Waffe im Kampf um eine wirtschaftliche Betriebsführung abzuqualifizieren, sowie die Durchsetzung der ministeriellen Forderung zu gewährleisten.

Allgemeine Abkürzungen

Abs	Absatz
Art	Artikel
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BBesG	Bundesbesoldungsgesetz
Bd	Band
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBl	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BRD	Bundesrepublik Deutschland
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Diss	Dissertation
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
GG	Grundgesetz
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
Hrsg	Herausgeber
Jg	Jahrgang
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschr.)
P	Randnummer
prop	proportional
RGBl	Reichsgesetzblatt
SG	Soldatengesetz
Sp	Spalte
Tz	Teilziffer
WDO	Wehrdisziplinarordnung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschr.)
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung ab 1949 Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge (ZfhF (NF)) ab 1964 Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF)
ZfR	Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen

In der Bundeswehr gebräuchliche Abkürzungen

AAN	Ausstattungsanweisung zur Ausrüstung der Truppe mit Wehrmaterial
AnlBlAAN	Anlagenblatt zur Ausstattungsanweisung
Betr Std	Betriebs-Stunde
BMVg	Bundesministerium der Verteidigung
BRL/Truppe	Beschaffungsrichtlinien für den Sofortbedarf der Truppe
Bw	Bundeswehr
BWB	Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung
Bw-Milstrip	Military Standard Requisition and Issue Procedure (Militärisches Anforderungs- und Auslieferungsverfahren für Wehrmaterial)
ET-Liste	Ersatzteilliste
EVG	Einzelverbrauchsgut
Grd-Überholung	Grundüberholung
HDv	Heeresdienstvorschrift
Hptinst	Hauptinstandsetzung
Inst	Instandsetzung
Jg Btl	Jäger Bataillon
Log Form Bw	Logistisches Formblatt Bundeswehr
LV	Lieferverpflichtung
Mannsch (Msch) Lgd W 15	Mannschaften Längerdienende Wehrpflichtige 15 Monate
MatABw	Materialamt der Bundeswehr
MatHptKat	Materialhauptkatalog. Enthält alle Materialarten, die in der Bundeswehr Verwendung finden können.
MG	Maschinengewehr

MOK	Modellkatalog Teil I: alle Modelle, die in der Bundeswehr aufgenommen sind Teil II: Modelle, die bei der materiellen Mobilmachungsergänzung nach dem Bundesleistungsgesetz sichergestellt werden können.
MVG	Mengenverbrauchsgut
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NVG	Nichtverbrauchsgut
Offz	Offizier
Pers	Personal
POL	Betriebsstoff
STAN	Stärke- und Ausrüstungsnachweisung
STANAG	Standardization Agreement (Standardisierungsübereinkommen). Kurzbezeichnung für ein von allen oder mehreren NATO-Ländern getroffenes, und von jedem Vertragspartner jederzeit kündbares militärisches Standardisierungsübereinkommen.
TAM - F	Technische Anweisung für Material-Formänderung
TBR (Gegen-TBR)	Tägliches Belegregister
TDv	Technische Dienstvorschrift
Uffz	Unteroffizier
VAK	Versorgungsartikelkatalog
VMBl	Ministerialblatt des Bundesministers der Verteidigung
VorlAVersW	Vorläufige allgemeine Versorgungsweisung
VWH	Versorgungsweisung Heer. Gilt grundsätzlich nur für Heereseinheiten und enthält Durchführungsbestimmungen zu einer ZDv
wü	wehrübend
ZDv	Zentrale Dienstvorschrift. Gilt für alle drei Teilstreitkräfte

Literaturverzeichnis

A. Monographien und Aufsätze

Agthe,Klaus: Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, Ihre Ermittlung, Analyse und Verrechnung, Freiburg im Breisgau 1958.

Derselbe: Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 29.Jg. (1959), S. 404-418.

Derselbe: Zur stufenweisen Fixkostendeckung,in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 29.Jg.(1959), S. 742-748.

Derselbe: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, Baden-Baden 1963.

Albach, Horst: Systeme der Planung in großen Unternehmensgruppen, in: Busse von Colbe, W. und Meyer-Dohm,P. (Hrsg.): Unternehmerische Planung und Entscheidung, Bochumer Beiträge zur Unternehmungsführung und Unternehmensforschung, Band 2, Bielefeld 1969, S. 11-37.

Baur, Walter: Neue Wege der betrieblichen Planung, Berlin, Heidelberg, New York 1967.

Becker,Hellmut und Kluge, Alexander: Kulturpolitik und Ausgabenkontrolle, Zur Theorie und Praxis der Rechnungsprüfung, Frankfurt am Main 1961.

Beste, Theodor: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 2. erweiterte Auflage, Köln und Opladen 1962.

Betriebswissenschaftliches Institut der Eidgenössischen Technischen Hochschule (Hrsg.): Der Betriebsvergleich in der Praxis, Grundlagen und Anwendung, Zürich 1959.

Bischofsberger, Pius: Durchsetzung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in der öffentlichen Verwaltung, Zürich und St. Gallen 1964, in: Veröffentlichungen der Hochschule St.Gallen für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Rechts- und Verwaltungswissenschaftliche Reihe, Band 2.

Bloech, Jürgen und Ihde, Gösta-Bernd: Betriebliche Distributionsplanung, Zur Optimierung der logistischen Prozesse, Würzburg - Wien 1972.

Börner, Dietrich: Direct Costing als System der Kostenrechnung, Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde einer Hohen Staatswissenschaftlichen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität zu München, München 1961.

Bos, Wilfried: Organisation der Kostenauswertung, in: Der Betrieb, 5.Jg. (1952), S. 105-106.

Brandt, Karl: Einführung in die Volkswirtschaftslehre, Eine Vorlesung zum Verständnis wirtschaftlicher Zusammenhänge, Freiburg 1971.

Bronner, Albert: Vereinfachte Wirtschaftlichkeitsrechnung. Herausgegeben vom Verband für Arbeitsstudien REFA E.V. Darmstadt; Berlin, Köln, Frankfurt am Main 1964.

Büchner, Siegfried: Die Auswertung der Kostenrechnung in der Eisen schaffenden Industrie, Inauguraldissertation zur Erlangung des Doktorgrades der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, Köln 1958.

Bund der Steuerzahler, Präsidium (Hrsg.): Der Haushalt des Bundes-Verteidigungs-Ministeriums 1958 (Nr.44), Eine kritische Studie, [Stuttgart] 1958.

Bundesverband der Deutschen Industrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß (Hrsg.): Gemeinschafts-Richtlinien für die Buchführung (GRB), Teil I der Gemeinschafts-Richtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie, 2. Auflage, Frankfurt am Main, o.J..

Derselbe: Industrie-Kontenrahmen "IKR", 4. Auflage, Bergisch-Gladbach 1971.

Chmielewicz, Klaus: Überlegungen zu einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 41.Jg. (1971), S. 583-610.

Diercks, Hans und Petzold, Franz: Umstrittene Fragen der Plankostenrechnung, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 5.Jg. (1953), S. 481 - 491.

Dullien, Manfred: Flexible Organisation, Praxis, Theorie und Konsequenzen des Projekt- und Matrix-Management, Opladen 1972.

Ebert, Siegfried: Die Plankostenrechnung der volkseigenen Industriebetriebe, in: Kosiol,E. und Paulsen,A. (Hrsg.): Volks- und betriebswirtschaftliche Schriftenreihe der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin, Heft 17, Berlin 1962.

Eichhorn, Peter: Öffentliche Haushalte und Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 41. Jg. (1971), S. 611-622.

Fettel, Johannes: Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 29.Jg. (1959), S. 567-569.

Derselbe: Marktpreis und Kostenpreis, 2.Auflage, in: Schriften zur wirtschaftlichen Forschung, Band 1, Meisenheim am Glan 1962.

Fischer, Guido: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 9., erweiterte Auflage, unter Mitarbeit von Dr.Eduard Gaugler, Heidelberg 1964.

Fischer, Johannes, Heß,Otto und Seebauer, Georg: Buchführung und Kostenrechnung, 2.,Auflage, Leipzig 1940.

Gälweiler, A.: Die Auswertung der Ergebnisse beim Abrechnen mit Plankosten, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 24.Jg. (1954), S. 675-684.

Derselbe: Praxisnahe Budgetierung und Standardkostenrechnung, in: Rationalisierungskuratorium der Deutschen Wirtschaft, RKW-Auslandsdienst (Hrsg.): Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, Heft 51, München 1957, S. 87-98.

Gater, Rudolf,A.: Beispiele angewandter Plankostenrechnung in Betrieben der Serien- und Einzelfertigung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 20. Jg. (1950), S. 429-434.

Gerber, Johannes: Moderne Kostenrechnung beim Militär, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 172, vom 29.Juli 1957, S. 9.

Derselbe: Bewegungsbilanzen als Kontrollinstrument bei Streitkräften, in: Weilbach,E.A.(Hrsg.: Internal Control durch Bewegungsbilanzen, Festschrift für Walter le Coutre zu seinem 75.Geburtstag, Stuttgart 1960, S. 283-315.

Derselbe: Zur Reform des Rechnungswesens der Streitkräfte, in: Weilbach,E.,A. (Hrsg.): Neue Wege der Betriebswirtschaft, Festschrift für Walter Thoms zu seinem 65.Geburtstag, Herne, Berlin 1964, S.289-308.

Gerber, Johannes: Betriebslehre für Streitkräfte, Köln 1967.

Goldschmidt,H.O.: Dynamische Finanzplanung mit Hilfe der mathematischen Programmplanung, in: Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft (Hrsg.): Dynamische Betriebsführung, Elastische Anpassung der Unternehmung an die Dynamik der Märkte, Vorträge des 12.Deutschen Betriebswirtschafter-Tages, Berlin 1959, S. 68-89.

Grochla, Erwin: Wesen, Objekt und Vollzug der Unternehmungsplanung, in: AGPLAN, Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e.V.(Hrsg.): Unternehmensplanung als Instrument der Unternehmensführung, Band 9, Wiesbaden 1965, S. 15-23.

Derselbe: Grundlagen der Materialwirtschaft, Das materialwirtschaftliche Optimum im Betrieb, 2., wesentlich überarbeitete und erweiterte Auflage, Wiesbaden 1973.

Größl,Lothar, Hahn,Oswald, Koerdt,Hans (Hrsg.): Wirtschaftlichkeit in Streitkräften, in: Größl,L.,Koerdt,H.,Schulz, K.E.(Hrsg.): Beiträge zur Militärökonomie, Band 1, Wiesbaden 1973.

Gsell,E[mil]: Betriebswirtschaftslehre I, Die kaufmännische Unternehmung (wirtschaftliche und rechtliche Einführung), 3., ergänzte Auflage, Zürich 1946.

Gutenberg,Erich: Planung im Betrieb, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 22.Jg. (1952), S. 669-684.

Gutenberg, Erich: Über den Verlauf von Kostenkurven und seine Begründung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 5.Jg. (1953), S. 1-35.

Derselbe: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958.

Derselbe: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I, Die Produktion, 18., neu überarbeitete Auflage, Berlin, Heidelberg,New York 1971.

Derselbe: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band II, Der Absatz, 11.Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1968.

Derselbe: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band III, Die Finanzen, 6. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1973.

Häusler, Joachim: Planung als Zukunftsgestaltung, Voraussetzungen, Methodik und Formen der Planung in soziotechnischen Systemen, in: Fortschrittliche Unternehmensführung, Schriftenreihe des Berliner Arbeitskreises für betriebliche Führungskräfte, Band 1, Wiesbaden 1969.

Hahn, D.: Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, in: Neue Betriebswirtschaft, 17.Jg. (1964), S. 221-223.

Hahn, Oswald: Betriebswirtschaftliche Probleme der Streitkräfte, in: Größl,L., Hahn,O. und Koerdt,H.: Wirtschaftlichkeit in Streitkräften, in: Größl,L.,Koerdt,H. und Schulz,K.E. (Hrsg.): Beiträge zur Militärökonomie, Band 1, Wiesbaden 1973, S. 13-62.

Hauck,Wilhelm,Chr.: Der Betriebsvergleich, Lehr- und Handbuch des Betriebsvergleichs für Theorie und Praxis, Erster Band Betriebsvergleichslehre, Theorie und Methodik, Bühl-Baden 1933.

Heine, Peter: Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neunte Folge, 11. Jg.(1959), S. 515-534.

Heinen, Edmund: Die Kosten, Ihr Begriff und ihr Wesen, Eine entwicklungsgeschichtliche Betrachtung, in: Schriften der Universität des Saarlandes, Saarbrücken 1956.

Derselbe: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I Grundlagen, Wiesbaden 1959.

Derselbe: Die Zielfunktion der Unternehmung, in: Koch,H. (Hrsg.): Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift zum 65.Geburtstag von Erich Gutenberg, Wiesbaden 1962, S. 9-72.

Derselbe: Handelsbilanzen, 5.Auflage, Wiesbaden 1969.

Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 3.,verbesserte Auflage, Wiesbaden 1970.

Derselbe: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Das Zielsystem der Unternehmung, 2.Auflage, in: Heinen, E.(Hrsg.): Die Betriebswirtschaft in Forschung und Praxis, Schriftenreihe unter Mitwirkung von Dietrich Börner, Werner Kirsch und Heribert Meffert, Band 1, Wiesbaden 1971.

Held, Georg: Traditioneller oder pagatorischer Kostenbegriff, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 29.Jg.(1959), S. 170-178.

Hennig,Karl,W.: Betriebswirtschaftslehre der industriellen Erzeugung, Lehrbuch für Studium und Praxis, 5.,verbesserte Auflage, Wiesbaden 1969.

Derselbe: Betriebswirtschaftliche Organisationslehre, 5.,neu bearbeitete Auflage, Wiesbaden 1971.

Henzel, Friedrich: Die Kostenrechnung, 4.,erweiterte und veränderte Auflage, Essen 1964.

Hitch,Charles,J. and McKean,Roland,N.: The economics of defense in the nuclear age, Cambridge 1960.

Höhn,Reinhard unter Mitarbeit von Gisela Böhme: Führungsbrevier der Wirtschaft, 7., verbesserte Auflage, in: Buchreihe, Menschenführung und Betriebsorganisation, Band 6, Bad Harzburg 1970.

Hofmann, Rolf: Bilanzkennzahlen, Industrielle Bilanzanalyse und Bilanzkritik, 3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Opladen 1973.

Huch, Burkhard: Einführung in die Kostenrechnung, 2., durchgesehene und erweiterte Auflage, Würzburg-Wien 1972.

Hütl, Adolf: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip in der öffentlichen Verwaltung, in: Bundesrechnungshof Frankfurt am Main (Hrsg.): 250 Jahre Rechnungsprüfung, Zur zweihundertfünfzigjährigen Wiederkehr der Errichtung der Preußischen Generalrechenkammer, Frankfurt am Main 1964, S.205-221.

Käfer, Karl: Standard-Kostenrechnung, 2., neubearbeitete und stark erweiterte Auflage, Stuttgart 1964.

Kalveram, Wilhelm: Industrielles Rechnungswesen, Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen - Betriebsabrechnung - Kostenrechnung, 6., überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1968.

Kilger, Wolfgang: Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958.

Derselbe: Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 10.Jg. (1958), S. 553-564.

Derselbe: Der theoretische Aufbau der Kostenkontrolle, Ein Beitrag zur Theorie der Plankostenrechnung, in: Zeit-

schrift für Betriebswirtschaft, 29.Jg.(1959), S. 457-468.

Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, 5. Auflage, in: Veröffentlichungen der Schmalenbach-Gesellschaft, Band 31, Opladen 1972.

Kirsch, Werner: Betriebswirtschaftliche Logistik, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 41.Jg.(1971), S.221-234.

Klee, Manfred: Streitkräfte als Betrieb, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 17.Jg.(1965), S.419-437, sowie S. 496-511.

Koch, Helmut: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 3.Jg. (1951), S. 160-170.

Derselbe: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung,Neue Folge, 10.Jg.(1958), S.355-399.

Derselbe: Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik, in: Gutenberg,E. (Hrsg.): Die Wirtschaftswissenschaften, 36. Lieferung, Reihe A (Betriebswirtschaftslehre), Beitrag Nr.4, Wiesbaden 1961.

Koch, Helmut: Zur Kontroverse "wertmäßiger" - "pagatorischer" Kostenbegriff, in: Koch,H.(Hrsg.): Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966, S. 48-62.

Kosiol, Erich: Die Stellung der Plankostenrechnung im betrieblichen Rechnungswesen,in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 5.Jg. (1953), S. 465-480.

Derselbe: Neuere Ziele und Methoden der Kostenplanung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 24.Jg.(1954), S. 657-674.

Derselbe: Anlagenrechnung, Theorie und Praxis der Abschreibungen, Wiesbaden 1955.

Derselbe: Finanzplanung und Liquidität, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung,Neue Folge, 7.Jg.(1955), S. 251-272.

Derselbe: Die Plankostenrechnung als Mittel zur Messung der technischen Ergiebigkeit des Betriebsgeschehens (Standardkostenrechnung), in: Kosiol,E.(Hrsg.): Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmungsführung, Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik, Veröffentlichungen des Betriebswirtschaftlichen Instituts für Industrieforschung (Industrie-Institut) der Freien Universität Berlin, Berlin 1956, S.15-48.

Kosiol, Erich: Verfahren der Vorgabekostenrechnung, Untersuchungsbericht, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmungsführung, Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik, Veröffentlichungen des Betriebswirtschaftlichen Instituts für Industrieforschung (Industrie-Institut) der Freien Universität Berlin, Berlin 1956, S.77-237.

Derselbe: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Kosiol,E. und Schlieper,F.(Hrsg.): Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift für Rudolf Seÿffert zu seinem 65. Geburtstag, Köln und Opladen 1958, S. 7-37.

Derselbe: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Wiesbaden 1968.

Krulis-Randa, Jan,S.: Betriebliche Warenverteilung und die Konzeption der Marketinglogistik, in: Neue Züricher Zeitung vom 15.Dezember 1972, Fernausgabe Nr.344, Beilage Betriebswirtschaft, Logistik - eine neue Konzeption der Warenbeschaffung und Warenverteilung, S. 75-76.

Kürpick,Heinrich: Die Lehre von den fixen Kosten, Eine literaturkritische Studie, Köln und Opladen 1965.

Kürpick,Heinrich: Die Auswertung der Kostenrechnung, in: Beste,Th. (Hrsg.): Abhandlungen aus dem Industrieseminar der Universität zu Köln, Heft 23, Berlin 1966.

Lehmann, Max,R.: Industrielle Betriebsvergleiche, Wiesbaden 1958.

Linhardt, Hanns: Kosten und Kostenlehre, in: Abromeit,H.-G., Jonas,H., Labes,J.-R. (Hrsg.): Aktuelle Betriebswirtschaft, Festschrift zum 60.Geburtstag von Konrad Mellerowicz, Berlin 1952.

Derselbe: Grundlagen der Betriebsorganisation, in: Hasenack,W. (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe A/VI, Essen 1954.

Lücke, Wolfgang: Die außerbetriebliche Normierung der Abschreibungen, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung,Neue Folge, 11.Jg. (1959), S. 313-328.

Derselbe: Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie, Wiesbaden 1965.

Derselbe: Verbrauchsfunktionen und Kostenverlauf, in: Essays in Honour of Marco Famo Volume II, Investigations in economic theory and methodology, Padova 1966.

Derselbe: Die Mehrschichten-Abschreibung, in: Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen, 13.Jg. (1967), S. 153-159.

Lücke, Wolfgang: Bilanzstrategie und Bilanztaktik, in: Der Betrieb, 22.Jg. (1969), S. 2285-2295.

Derselbe: Produktions- und Kostentheorie, 2., durchgesehene Auflage, Würzburg-Wien 1970.

Maas, René: Die Auswertung des betrieblichen Rechnungswesens, Würzburg 1935.

Maleri, Rudolf: Grundzüge der Dienstleistungsproduktion, in: Heidelberger Taschenbücher Band 123, Berlin, Heidelberg, New York 1973.

Matz, Adolf: Zweck und Gestalt der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 23.Jg. (1953), S. 681-688.

Derselbe: Plankostenrechnung, Handbuch für die Praxis, Deutsche Übersetzung und Bearbeitung von Franz J.Bohr, Wiesbaden 1954.

Medicke, Werner: Plankalkulation und Standard-Nachkalkulation, in: Plaut, H.-G., Müller,H., Medicke,W. (Hrsg.): Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, München 1968, S.165-256.

Mellerowicz, Konrad: Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, in: v.Dungern, F.: Die Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Vorträge, gehalten auf der Tagung für Rationalisierung, Sparsamkeit und Wirt-

schaftlichkeit in Wiesbaden 23.-25.Januar 1953, Schriften der Forschungsstelle für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V. in Wiesbaden, Neue Folge, Berlin 1953, S. 125-148.

Mellerowicz,Konrad: Betriebspolitik - die Kernaufgabe der Betriebsführung, in: Meyer,C., W.(Hrsg.): Probleme der Betriebsführung, Festschrift zum 65.Geburtstag von Otto R.Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 85-111.

Derselbe: Kosten und Kostenrechnung,I, Theorie der Kosten, 4., durchgesehene Auflage, Berlin 1963.

Derselbe: Kosten und Kostenrechnung,II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4., umgearbeitete Auflage, Berlin 1966.

Derselbe: Kosten und Kostenrechnung,II, Verfahren, Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2.und 3. völlig umgearbeitete Auflage, Berlin 1958.

Derselbe: Kosten und Kostenrechnung,II, Verfahren, Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4.,völlig umgearbeitete Auflage, Berlin 1968.

Derselbe: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 13.,durchgesehene Auflage, Erster Band, Berlin 1969.

Merk, Wilhelm: Deutsches Verwaltungsrecht, Erster Band, Berlin 1962.

Metze, H.,Th.: Prinzipien der Führung, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 13.Jg. (1970), Nr.57 vom 9.März 1970, Beilage Blick durch die Wirtschaft, S. 1.

Model-Creifelds: Staatsbürger-Taschenbuch, begründet von Dr.Otto Model, fortgeführt von Dr.Carl Creifelds, 12., neubearbeitete Auflage, München 1973.

Mommsen, Ernst,W.: Der bürokratische Ablauf ist erschreckend, in: Wirtschaftswoche, Der Volkswirt, 24.Jg. (1970), Nr. 46, S. 25-28.

Morse,Philip,M. and Kimball,George,E.: Methods Of Operations Research, First Edition Revised, Cambridge Massachusetts 1962.

Müller, Adolf: Istkosten-, Normalkosten- und Plankostenrechnung in vergleichender Betrachtung, in: Der Betrieb, 5.Jg. (1952), S. 537-539 und S.559-561.

Müller,Edmund: Betriebswirtschaftliche Logistik im militärischen Bereich, in: Neue Züricher Zeitung vom 15.Dezember 1972, Fernausgabe Nr.344, Beilage Betriebswirtschaft, Logistik - eine neue Konzeption der Warenbeschaffung und Warenverteilung, S. 77-78.

Müller, Heinrich: Der Soll-Istkosten-Vergleich, in: Plaut,H.-G.,Müller,H.,Medicke,W. (Hrsg.): Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, München 1968, S. 51-161.

Mutze, Otto: Zur Systematik bilanzpolitischer Maßnahmen, in: Neue Betriebswirtschaft, 17.Jg.(1964), S.107-111.

Neumayer, W.,W.: Planung und Verrechnung der Maschinenreparaturkosten, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 20.Jg. (1950), S. 53-56.

Nicklisch,Heinrich: Die Betriebswirtschaft, 7.Auflage der wirtschaftlichen Betriebslehre, Stuttgart 1932.

Noll, Dieter: Ökonomische Beurteilung von Streitkräften unter besonderer Berücksichtigung des Bereichs der Deutschen Bundeswehr, Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Würde eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften der Universität Mannheim (Wirtschaftshochschule), Mannheim 1970.

Oettle, Karl: Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung,Neue Folge, 18.Jg. (1966), S. 241-259.

Pack, Ludwig: Rationalprinzip und Gewinnmaximierungsprinzip, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 31.Jg. (1961), S. 207-220.

Paulson Frenckner,T.: Betriebswirtschaftslehre und Verfahrensforschung, Operations Research, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung,Neue Folge, 9.Jg.(1957), S.65-102.

Peucker,Herbert: Grundfragen neuzeitlicher Finanzkontrolle, Göttingen 1952.

Plaut,Hans-Georg: Die Plankostenrechnung in der Praxis des Betriebes, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 21.Jg. (1951), S. 531-543.

Derselbe: Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis?, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 4.Jg.(1952), S.396-407.

Derselbe: Die Grenz-Plankostenrechnung, Erster Teil, Von der beweglichen Plankostenrechnung zur Grenz-Plankostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 23.Jg. (1953), S. 347-365.

Derselbe: Die Grenz-Plankostenrechnung, Zweiter Teil, Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 23.Jg.(1953), S. 402-413.

Derselbe: Die Grenzplankostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 25.Jg.(1955), S. 25-39.

Derselbe: Die Grenzplankostenrechnung in der Diskussion und ihrer weiteren Entwicklung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 28.Jg. (1958), S. 251-266.

Derselbe: Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 31.Jg. (1961), S.460-482.

Plaut, Hans-Georg: Grundfragen und Praxis der Grenzplankostenrechnung, in: Plaut,H.-G., Müller,H.,Medicke,W. (Hrsg.): Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, München 1968, S. 17-49.

Pougin,Erwin und v.Wysocki, Klaus: Zum System der Unternehmensberatung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 23.Jg.(1970), S. 149-153.

Riebel, Paul: Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 26.Jg. (1956), S. 278-289.

Derselbe: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung,Neue Folge, 11.Jg. (1959), S. 213-138.

Rieger, Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 3., unveränderte Auflage, Erlangen 1964.

Rummel, Kurt: Einige Fragen an die Verfechter der Plankostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung,Neue Folge, 3.Jg. (1951), S. 481-490.

Derselbe: Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, unveränderter Nachdruck der 3.,durchgesehenen und erweiterten Auflage mit Vorwort und Anmerkungen von Wolfgang Kilger, Düsseldorf 1967.

Schachtner, Manfred: Die Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Hand, Ein Beitrag zur Untersuchung der Rationalität öffentlichen Handelns, Inaugural Dissertation zur Erlangung des Doktorgrades der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Köln, Köln 1966.

Schäfer, Erich: Die Unternehmung, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 7. Auflage, Köln und Opladen 1970.

Schall, Wolfgang: Führungstechnik und Führungskunst in Armee und Wirtschaft, in: Buchreihe Menschenführung und Betriebsorganisation, Band 5, Bad Harzburg 1965.

Scheuing,Eberhard,E.: Der Betriebsvergleich als Führungsinstrument, Kritische Analyse der Vergleichsarbeiten in der Bekleidungsindustrie, in: Schriften zur wirtschaftswissenschaftlichen Forschung, Band 19, Meisenheim am Glan 1966.

Schmalenbach,Eugen: Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13.Jg.(1919), S. 1-60 und S. 65-101.

Derselbe: Dynamische Bilanz, 5.Auflage, Leipzig 1931.

Derselbe: Kostenrechnung und Preispolitik, 8.,erweiterte und verbesserte Auflage, bearbeitet von Dr.Richard Bauer, Köln und Opladen 1963.

Schmidt, Fritz: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, in: Die Handelshochschule, Die Wirtschaftshochschule, Band 2, Wiesbaden o.J..

Schmölders,Günter: Finanzpolitik, 3., neu überarbeitete Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1970.

Schneider, Dieter: Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung,Neue Folge, 13.Jg. (1961), S. 677-707.

Derselbe: Investition und Finanzierung, Lehrbuch der Investitions-, Finanzierungs- und Ungewißheitstheorie, 2., verbesserte Auflage, Opladen 1971.

Schneider, Erich: Grundsätzliches zur Planung und Standardkostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 34.Jg. (1940), S. 235-269.

Derselbe: Wirtschaftlichkeitsrechnung, Theorie der Investition, 5.Auflage, unveränderter Nachdruck der 4.,durchgesehenen Auflage, Tübingen, Zürich 1964.

Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, 2., völlig neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1960.

Derselbe: Betriebsvergleich, Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleiche, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart 1961.

Schönfeld, Hanns-Martin: Kostenrechnung I, 6., erweiterte Auflage, Stuttgart 1972.

Schönnenbeck,Hermann: Grenzen der Kostenrechnung, Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Köln, Köln 1950.

Schott, Gerhard: Grundlagen des Betriebsvergleichs, Frankfurt am Main 1950.

Derselbe: Die Praxis des Betriebsvergleichs, Düsseldorf 1956.

Schrülkamp,Bernhard: Die Kontrolle der Abweichungen im Rahmen einer Plankostenrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 6.Jg. (1954), S. 619-630.

Schwantag, Karl: Der heutige Stand der Plankostenrechnung in deutschen Unternehmungen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 20.Jg. (1950), S. 391-395.

Seibel, Johannes,J.: Der Kapitalbedarf des Industriebetriebes und seine Bestimmungsfaktoren, Inauguraldissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken, Saarbrücken 1961.

Seitz, Manfred: Probleme der betrieblichen Planung bei im Zeitablauf wechselnden Marktverhältnissen, in: Pack, L. (Hrsg.): Schriften zur theoretischen und angewandten Betriebswirtschaftslehre, Band 3, Wiesbaden 1968.

Siedentopf, Heinrich: Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Institutionen zur Wirtschaftlichkeitsprüfung, in: Politik und Verwaltung, Heft 8, Baden-Baden 1969.

Sombart, Werner: Der moderne Kapitalismus, Erster Band, Die Genesis des Kapitalismus, Leipzig 1902.

Staehle, Wolfgang,H.: Kennzahlen und Kennzahlensysteme als Mittel der Organisation und Führung von Unternehmen, Wiesbaden 1969.

Staerkle, Robert: Stabsstellen in der industriellen Unternehmung, in: Institut für Betriebswirtschaft an der Handels-Hochschule St.Gallen (Hrsg.): Schriftenreihe Führung und Organisation der Unternehmung, 3, Bern 1961.

Studien der Forschungsgesellschaft für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V. Frankfurt a.M.(Hrsg.): Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und ihrer Ausgaben übernehmen? Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung, Gutachten erstattet im Auftrage des Herrn Bundesministers

der Finanzen, Band 2, Göttingen 1958.

Tigges, Harro: Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 3.Jg.(1951), S.193-226.

Thielemann,Kurt: Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, in: Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main (Hrsg.): Frankfurter Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Studien,Heft 12, Berlin 1964.

Weber, Helmut, K.: Fixe und variable Kosten, die Probleme ihrer Zurechenbarkeit und Abgrenzung sowie die Bedeutung ihrer Unterscheidung, in: Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen (Hrsg.): Göttinger Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Studien, Band 12, Göttingen 1972.

Derselbe: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, München 1974.

Weilenmann,Paul und Nüsseler,Anton: Planungsrechnung in der Unternehmung, Stuttgart 1971.

Wille, Friedrich: Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung? Eine kritische Stellungnahme, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 29.Jg. (1959), S. 737-741.

Wille, Friedrich: Plan- und Standardkostenrechnung, Leitfaden, 2.,veränderte und erweiterte Auflage, in: Hasenack,W. (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe A/VII, Essen 1963.

Wissing,Franz-Josef: Das Beschaffungswesen der Bundeswehr der Bundesrepublik Deutschland, Inaugural-Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschafts- und Gesellschaftswissenschaften durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität zu Bonn, Bonn 1967.

Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 10., unveränderte Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1971.

Wolff, Hans, J.: Verwaltungsrecht I, 7.,neubearbeitete Auflage, München 1968.

Wolff, Walter: Die Plankostenrechnung als Mittel der Betriebspsychologie, in: Neue Betriebswirtschaft, Beilage zu Der Betriebs-Berater, Heidelberg 1953, S. 7-10.

v.Wysocki, Klaus: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen, Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, in:WiSo-Kurzlehrbücher, Reihe Betriebswirtschaft, München 1972.

Zeidler, F.: Altes und Neues zur Plankostenrechnung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 2.Jg. (1949), S. 300-303.

v.Zwehl, Wolfgang: Untersuchung zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses, Dissertation zur Erlangung des wirtschaftswissenschaftlichen Doktorgrades der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Georg-August-Universität zu Göttingen, Göttingen 1968.

B. Beiträge in Handbüchern und Sammelbänden

Alewell, Karl: Absatzkalkulation, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 1-12.

Banse, Karl: Abschreibung, in: Kosiol, E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 26-41.

Beckmann, Liesel: Finanzierung, in: Seischab,H. und Schwantag,K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begründet von Heinrich Nicklisch, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Band II, Finanzausgleich-Kreditversicherung, Stuttgart 1958, Spalte 1830-1834.

Bleicher, Knut: Span of Control, in: Grochla, E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, Stuttgart 1969, Spalte 1531-1536.

Bouffier, Willy: Kalkulation und Preisgestaltung, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 759-766.

Castan, Edgar: Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: Seischab,H. und Schwantag,K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begründet von Heinrich Nicklisch,3., völlig neu bearbeitete Auflage, Band IV, Teilzahlungsgeschäft-Zwischenhandel, Stuttgart 1962, Spalte 6366-6379.

Deutsches Wörterbuch — von Jacob Grimm und Wilhelm Grimm, Zehnter Band, I. Abteilung, Seeleben-Sprechen, bearbeitet von Dr. Moritz Heyne und anderen, Leipzig 1905.

Deutsches Wörterbuch — von Jacob Grimm und Wilhelm Grimm, Vierzehnter Band, II. Abteilung, WILB-YSOP, bearbeitet von Ludwig Sütterlin und den Arbeitsstellen des Deutschen Wörterbuches zu Berlin und Göttingen, Leipzig 1960.

Diederich, Helmut: Grundtatbestände der Betriebswirtschaftslehre, in: Jacob,H. (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre in programmierter Form, Wiesbaden 1969, S. 17-112.

Grochla, Erwin: Unternehmung und Betrieb, in: v. Becherath,E. und anderen (Hrsg.): Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Staatswissenschaften, Zehnter Band, Städtebau - Verbrauchssteuern, Stuttgart,Tübingen, Göttingen 1959, S.583-588.

Gübbels, Bernhard: Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 4.,völlig neubearbeitete und ergänzte Auflage, Köln-Marienburg 1966.

Hamann, Dieter: Kostenzerlegung, in: Kosiol, E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 982-988.

Heinen, Edmund: Kostenanalyse und Kostenspaltung, in: Seischab,H. und Schwantag,K. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begründet von Heinrich Nicklisch, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Band II, Finanzausgleich-Kreditversicherung, Stuttgart 1958, Spalte 3400-3410.

Derselbe: Produktions- und Kostentheorie, in: Jacob,H.(Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre in programmierter Form, Wiesbaden 1969, S. 201-285.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, bearbeitet von Wilhelm Dieterich und anderen, Düsseldorf 1973.

Keppler, K.: Afa-Lexikon, Begründet von Amtsrat a.D. K.Wons, Fortgeführt und auf den neuesten Stand gebracht von Oberamtsrat K.Keppler, Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, 4.,neubearbeitete und erweiterte Auflage, Stand vom 1.Juni 1971, Heidelberg 1971.

Kilger, Wolfgang: Plankostenrechnung, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 1342-1358.

Mellerowicz,Konrad: Beschäftigung, in: Seischab,H. und Schwantag,K.(Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begründet von Heinrich Nicklisch, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Band I, Abandon-Filmversicherung, Stuttgart 1956, Spalte 703-709.

Moxter, Adolf und Teichmann, Heinz: Wagnisse im Rechnungswesen, in: Kosiol, E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 1873-1879.

Nicklisch, Heinrich: Leistung, in: Nicklisch, H. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2.Auflage, Zweiter Band, Gründung-Zwischenprüfung, Stuttgart 1939, Spalte 867-874.

Nowak, Paul: Plankostenrechnung, in: Seischab, H. und Schwantag,K. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begründet von Heinrich Nicklisch, 3., völlig neu bearbeitete Auflage, Band III, Kreditwürdigkeitsprüfung - Teilwert, Stuttgart 1960, Spalte 4331-4340.

Ruchti, Hans: Abschreibung, Abschreibungsarten und -verfahren, in: Seischab,H. und Schwantag,K. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begründet von Heinrich Nicklisch, 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, Band I, Abandon-Filmversicherung, Stuttgart 1956, Spalte 41-53.

Schönfeld, Hanns-Martin: Kostenbeeinflussung und Kostenpolitik, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 934-942.

Sommer, Klaus: Kostenart, in: Kosiol,E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 929-933.

Sommer, Klaus: Kostenstelle, in: Kosiol, E.(Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 974-978.

Statistisches Bundesamt Wiesbaden (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1973, Stuttgart und Mainz [1973].

Vialon,Friedrich,K.: Budgetkontrolle in der Bundesrepublik Deutschland, in: v.Beckerath, E. und anderen (Hrsg.): Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, zugleich Neuauflage des Handwörterbuches der Staatswissenschaften, Zweiter Band, v.Bernhardi - Distribution, Stuttgart,Tübingen,Göttingen 1959, Seite 445-451.

Wild, Jürgen: Verfahren der Planungsrechnung, in: Kosiol, E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Spalte 1412-1424.

C. Gesetze und Kommentare

Adler,Hans; Düring, Walter; Schmaltz, Kurt (Hrsg.): Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4.Auflage, völlig neu bearbeitet von Kurt Schmaltz und anderen, Band 1, Rechnungslegung, Stuttgart 1968.

Derselbe: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4.Auflage, völlig neu bearbeitet von Kurt Schmaltz und anderen, Band 2, Prüfung/Feststellung/Rechtsbehelfe, Stuttgart 1971.

Bundesbesoldungsgesetz (BBesG), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1971, S. 1281-1297, Anlagen 1298-1317.

Bundeshaushaltsordnung (BHO), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1969, S.1284-1302.

Bundesleistungsgesetz, in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1961, S. 1770-1788.

Gesetz über die Feststellung des Bundeshaushaltsplans für das Haushaltsjahr 1973 (Haushaltsgesetz 1973), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1973, Seite 733-747.

Gesetz über die Geld- und Sachbezüge und die Heilfürsorge der Soldaten (Wehrsoldgesetz - WSG), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1971, S. 171-173.

Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz, HGrG), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1969, S. 1273-1283.

Gesetz über die Rechtsstellung der Soldaten (Soldatengesetz, SG), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1956, S. 114-126.

Gesetz über die Rechtsstellung der Soldaten (Soldatengesetz, SG), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1969, S.314-327.

Gesetz zur Ergänzung des Grundgesetzes, in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1956, S. 111-113.

Grundgesetz (GG), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt, Jahrgang 1949, S. 1-19.

Handelsgesetzbuch vom 10.Mai 1897, in: Reichsgesetzblatt Jahrgang 1897, S. 219-436.

Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Bonner Kommentar, bearbeitet von H.J. Abraham und anderen, Hamburg 1950 ff; hier 22.Lieferung Januar 1969.

Wehrdisziplinarordnung (WDO), in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1972, S. 1665 - 1694.

Wehrpflichtgesetz, in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1972, S. 2277-2293.

Zwanzigstes Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes, in: Bundesminister der Justiz (Hrsg.): Bundesgesetzblatt Teil I, Jahrgang 1969, S. 357-358.

D. Dienstvorschriften und sonstige Veröffentlichungen aus Bundesministerien und nachgeordneten Dienststellen

Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Bundessteuerblatt Teil I, Jahrgang 1958, S. 73.

(Der) Bundesminister der Verteidigung (Hrsg.): Logistische Begriffe der Bundeswehr (Merkschrift), ZDv 30/41, Bonn 1957.

Bundesminister der Verteidigung (Hrsg.): Weißbuch 1971/72, Zur Sicherheit der Bundesrepublik Deutschland und zur Entwicklung der Bundeswehr, Bonn, 7.Dezember 1971.

Bundesminister der Verteidigung (Hrsg.): Weißbuch 1973/74, Zur Sicherheit der Bundesrepublik Deutschland und zur Entwicklung der Bundeswehr, Bonn, 14.Januar 1974.

(Der) Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab der Bundeswehr - V 5 (Hrsg.): Zentrale Dienstvorschrift, Die Materialwirtschaft der Bundeswehr, Allgemeine Bestimmungen, ZDv 33/1, Bonn 1965.

(Der) Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab der Marine (Hrsg.): Allgemeine Versorgungsweisung über die Vorrats- und Verbrauchssolle sowie über die Bedarfserrechnung in der Marine (VorlAVersW Nr. B-2), Bonn, den 17.November 1960.

(Der) Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab des Heeres - V 3 (Hrsg.): Versorgungsweisung (Heer) Nr.1 für die Anwendung von Bw-MILSTRIP auf Truppenebene, Durchführungsbestimmungen zur ZDv 33/4, Bonn 1967.

(Der) Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab des Heeres - V 4 (Hrsg.): Die Versorgung des Feldheeres (G 4/S 4 Handbuch), HDv 140/5, Bonn 1967.

(Der) Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab des Heeres - V 3 (Hrsg.): Versorgungsweisung (Heer) Nr.21, Die Materialwirtschaft im Heer, Bonn 1969.

Bundesministerium der Verteidigung, Generalinspekteur der Bundeswehr (Hrsg.): Kostenrechnung im Planungssystem der Bundeswehr, Fü S VI 6, 2., überarbeitete Auflage, Bonn 1973.

Bundesministerium der Verteidigung, Inspekteur des Heeres: Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, Allgemeiner Umdruck Nr. 10, [Fü H IV 6 - Az 09-60-00-02] ,Bonn, den 5.10.1972.

Heeresamt, Zentrale Vorschriftenabteilung (Hrsg.): Einzelanweisung für die Führerausbildung im Heer Nr. 1/72, [Az 32-03-10-30] , Köln, den 25.Februar 1972.

Ministerialblatt des Bundesministers der Verteidigung (VMBl) Ausgabe A,
Bonn 1957, Seite 89;
Bonn 1958, Seite 91;
Bonn 1960, Seite 51.

Wehrstruktur-Kommission der Bundesregierung (Hrsg.):
Die Wehrstruktur in der Bundesrepublik Deutschland, Analyse und Optionen, [Bonn] 1972/1973.

Anlage I

Materialerhaltungs-		Aufgabe	
-Kategorie	-Stufe		
Truppen-instand-haltung	1 a	Pflege	
	1 b	Wartung	
	2	Truppen-instand-setzung	
Feld-instand-setzung	3	Feld-instand-setzung	
Depot-instand-setzung	4	Hptinst Grd-Überholung sonst Inst	

Der Bundesminister der Verteidigung, Führungsstab des Heeres IV 4 (Hrsg.): Die Versorgung des Feldheeres (G4/S4 - Handbuch), HDV 140/5, Bonn, 25.7.1966, Seite 5, Abschnitt 0.

Absender (Lieferer)	Empfänger (Anforderer)	Endempfänger
A	B	C

DAP	LWK	SÜ	Versorgungsnummer	Zus.	BE	Menge	Belegnummer	Bed Zus	Zusatzanschrift	EK
1 - 3	4 - 6	7	8 - 11	12 - 13	14 - 20	21 - 22	23 - 24	25 - 29	30 - 35	36 - 39	40 - 43	44	45 - 50	51

Kenn Z	Los-Nr.	Projekt Kode	Ausl. VR St.	Gen. Kenn Datum	Hinw. Kode	LWK	BVK	ZK	DS	BVK	AK	Datum	Vers Art Kurzbezeichnung
													D
52 - 53	54 - 56	57 - 59	60 - 61	62 - 64	65 - 66	67 - 69	70 - 71	72	73	74 - 75	76	77 - 80	

Katalogangaben (Los-Nr, Serien-Nr, Fahrgest.-Nr usw):

E

Absender	Lagerort	entnommen	verpackt	Verpack.-Art	Packstücke	Ges. Gew.	Ges. Raum Inhalt	Beförd. Bed.	Frachtbrief-Nummer
	F	G	H	I	J	K	L	M	N

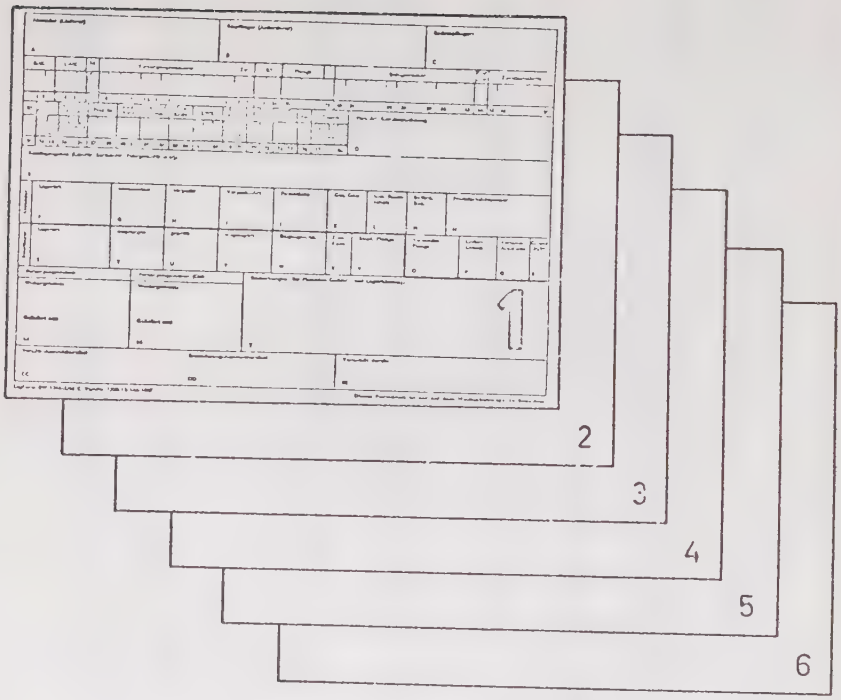
Empfänger	Lagerort	empfangen	geprüft	eingelagert	Eingangs-Dat.	Zust.-Kode	Empf. Menge	Versandte Menge	Liefer-Datum	Versand-Art-Kode	Grund M/M
	S	T	U	V	W	X	Y	O	P	Q	R

Versorgungseinheit:	Versorgungseinheit (Dab):	Bemerkungen (Bei Munition Gefahr- und Lagerklassen):
Weitergeleitet:	Weitergeleitet:	
Geliefert am:	Geliefert am:	
AA	BB	Z

Vers-Nr-Ausweichartikel	Bezeichnung-Ausweichartikel	Veranlaßt durch:
CC	DD	EE

LV Form DA 1040-2 66 K VersNr 7530-12-144-1037 Anforderungs-/Ausgabebeleg (f.d. TAIP) **Dieses Formblatt ist nur auf dem Nachschubwege zu beziehen.**

Anlage III



1. Ausfertigung - schwarz
2. Ausfertigung - rot
3. Ausfertigung - blau
4. Ausfertigung - grün
5. Ausfertigung - braun
6. Ausfertigung - violett

Anlage IV

I Personalkosten

Die nachstehenden Stundensätze für Personalkosten beziehen sich auf die Durchschnittswerte von 230 Arbeitsstunden pro Jahr sowie 8 Arbeitsstunden pro Tag. Sie stellen den Wert aller Geld- und Sachleistungen dar, die lt. statistischer Berechnung durchschnittlich auf jeden Soldaten der angeführten Dienstgradgruppen entfallen.

		Stundensätze aktives Pers.	wehrübendes Pers.
Offz.	DM	17,95	8,48
Uffz.	"	11,79	6,19
Mannsch.(Lgd)	"	7,95	5,14
Mannsch.(W/15)	"	6,10	5,13

II Materialbetriebskosten (Mat-Erhaltung und Betriebsstoffverbrauch)

Kfz Rad und Kette pro Km einschl. POL

Es handelt sich bei den angegebenen Daten um Durchschnittswerte aus dem Gesamtbereich des Heeres.

Rad Kfz	DM pro Km (einschl. POL)
Moped	0,08
Krad	0,10
PKW 1,2 l bis 40 PS	0,11
PKW 1,2 l - 1,51 40-60 PS	0,22
PKW 1,5 l über 60 PS	0,30
PKW Kombi	0,26

Auszug: BMVg (Hrsg.): Wirtschaftliches Denken und Handeln im Heer, a.a.O., Anlage, S. 2.

Anlage V

Wirtschaftlichkeitsberechnung für Ausbildungs-und Übungsvorhaben

2. JgBtl	Vorkalkulation	25.04.
Kalkulierende Dienstst.	Vor- / Nachkalkulation	Datum
Jägerkompanie	Standortschießanlage	- / 4
Übende Truppe	Übungsraum	Dauer: Tage/Std

Übungsart: Schulschießen mit Gewehr/MG/Pistole

		1	2	3	4	5	6
		Kostenart in DM	Kosten pro Std/km/Betr-Flug Std in DM	Anzahl der Std/km/Betr-Flug Std in DM	Kosten pro Mann/Wehrmat. in DM (Spalte 2x3)	Anzahl Pers/Wehrmat.	Endsumme in DM (Spalte 4 x 5)
I	Personal	Offz	17,95	4	71,80	2	143,60
		Offz WÜ	-,--		-,--	-	-,--
		Uffz	11,79		47,16	17	801,12
		Uffz WÜ	-,--		-,--	-	-,--
		Msch	7,95		31.80	10	318,--
		Msch WÜ	-,--		-,--	-	-,--
		Msch W15	6,10		24.40	70	1.708,--
						Summe ▷	2.971,32
II	Mat Betr Kosten Rad Kfz/Ketten Kfz	LKW 0,25 t gl	0,25 Marsch zu Fuß	6	1.50	1	1,50
						Summe ▷	1,50
III	Mat Betr Kosten Waffen o. Lafette						
						Summe ▷	
IV	Mat Betr Kosten Sonst Wehr Mat						
						Summe ▷	

V	Mun - Verbrauch	Ermittlung der Summen siehe Anlagen VIII - Xerst bei der Nachkalkulation	▷ 704,--
VI	Eisenbahntransportkosten		▷ -,--
VII	Truppenübungsplatzbenutzung		▷ -,--
VIII	Mat-Aussonderung/-absetzung		▷ -,--
IX	Unfallschäden an Wehrmaterial		▷ -,--
X	Flur- u. Wegeschäden		▷ -,--
	Summe I - X		3.676,82

Lebenslauf

Am 10.April 1938 wurde ich, Rüdiger Ziegler, als Sohn des Bankangestellten Werner Ziegler und seiner Frau Erna, geb. Henrich, in Koblenz geboren.

Im Herbst 1944 kam ich in Hachenburg/Westerwald zur Schule. Nachkriegsereignisse und Versetzungen meines Vaters bedingten einen mehrfachen Schulwechsel, bis ich im Frühjahr 1959 am Goethe-Gymnasium in Bad Ems das Abitur bestand.

Am 1.April 1959 trat ich als Offizieranwärter in die Bundeswehr, Teilstreitkraft Marine, ein. Nach der regulären Offizieranwärterausbildung, unter anderem auf dem Segelschulschiff "Gorch Fock", wurde ich am 1.Januar 1962 zum Leutnant zur See befördert. Eine mehrjährige Verwendung an Bord (Artillerieoffizier auf Zerstörer und Fregatte), Lehrgänge, sowie der Einsatz als Lehroffizier für die Ausbildung von Offizieranwärter an der Marineschule Mürwick, schlossen sich an.

Zum Frühjahr 1966 bekam ich vom Bundesministerium der Verteidigung den Auftrag, das Studium der Betriebswirtschaftslehre aufzunehmen. Nach halbjährigem zivilem kaufmännischen Praktikum (Werft, WP-Gesellschaft, Sparkasse), begann ich mit dem Wintersemester 1966/67 das Studium an der Georg-August-Universität in Göttingen und beendete es im Spätherbst 1971 als Diplom-Kaufmann.

Ich bin verheiratet und habe zwei Kinder, mein derzeitiger militärischer Dienstgrad ist Korvettenkapitän.